

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

Le
Domicile des Étrangers en France
au point de vue du Droit fiscal

**Étude de Droit Comparé Interne
et de Droit Comparé International**

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 14 mars 1934, à 2 heures

PAR

Victor MOLODOVSKY

Président : M. le Doyen ALLIX, Professeur.

*Suffragants : { M. MESTRE, Professeur.
 { M. AMIAUD, Professeur, Chargé de cours.*

PARIS

LIBRAIRIE DE JURISPRUDENCE ANCIENNE ET MODERNE

ÉDOUARD DUCHEMIN

L. CHAUNY et L. QUINSAC, Successeurs

18, Rue Soufflot (Ve)

1934

THESE
POUR
LE DOCTORAT.

Le
Domicile des Étrangers en France
au point de vue du Droit fiscal

Étude de Droit Comparé Interne
et de Droit Comparé international

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 14 mars 1934, à 2 heures

PAR

Victor MOLODOVSKY

Président : M. le Doyen ALLIX, Professeur.

*Suffragants : { M. MESTRE, Professeur.
 { M. AMIAUD, Professeur, Chargé de cours.*

PARIS

LIBRAIRIE DE JURISPRUDENCE ANCIENNE ET MODERNE

ÉDOUARD DUCHEMIN

L. CHAUNY et L. QUINSAC, Successeurs

18, Rue Soufflot (V^e)

1934

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les Thèses;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.*



Le Domicile des Etrangers en France

au point de vue du Droit fiscal

Étude de Droit Comparé Interne et de Droit Comparé International

INTRODUCTION

Le problème des impôts est pour les Nations modernes une des graves préoccupations nées de la grande guerre, que l'on cherche à résoudre par les efforts combinés des hommes de science, des hommes d'Etat et des praticiens. Les charges écrasantes qui pèsent sur les divers peuples comme conséquence de la guerre, les crises économiques et le rôle social sans cesse grandissant des Etats, obligent ceux-ci à recourir dans une mesure toujours croissante au moyen de l'impôt, pour faire face aux dépenses publiques. Jamais la charge fiscale des sujets de l'Etat ou de certaines catégories de personnes vivant sur son territoire, ou y possédant des biens, n'a été aussi lourde. Cette pression fiscale fait que la question de l'impôt est devenue un problème capital des finances publiques. Or, s'il est pratiquement impossible de déterminer d'une façon exacte la juste participation de chaque contribuable aux frais des Services publics, il est presque aussi difficile de se mettre d'accord sur les principes qui devraient régir l'assiette et le

recouvrement des impôts. La diversité des conditions entre les pays est grande et elle entraîne une multiplicité extrême dans les principes et méthodes de taxation. Les individus et les sociétés, les capitaux et les revenus sont plus ou moins assujettis à l'impôt dans chaque Etat.

Il serait vain de nier le droit pour l'Etat de taxer les citoyens établis à demeure sur son territoire, car c'est leur masse collective qui est la raison d'être de l'organisme étatique. Il est donc parfaitement normal que l'Etat frappe de l'impôt ses sujets fixés d'une manière permanente sur les terres dépendant de sa souveraineté, puisque c'est dans leur intérêt que fonctionne le vaste appareil gouvernemental, destiné à protéger la vie des individus et à leur faciliter la recherche des moyens destinés à subvenir à leur existence et la jouissance paisible de leurs biens.

L'examen des systèmes d'impôts de presque tous les Etats modernes fait ressortir aussitôt que les divers Etats ne se contentent pas de taxer leurs nationaux établis sur leurs territoires, mais prélèvent également l'impôt sur les étrangers habitant à l'intérieur de leurs limites territoriales et sur les revenus que leurs nationaux tirent de l'étranger. Or, si les charges fiscales actuelles qui pèsent sur les sujets d'un Etat moderne sont extrêmement lourdes, leur poids peut devenir insupportable si un même individu est frappé deux fois dans deux Etats différents, pour les mêmes causes fiscales, savoir dans son Etat d'origine et dans celui où il réside ou exerce son activité. Dans le cas où cette

personne est forcée de payer deux fois pour la même cause fiscale à deux Etats différents, on se trouve en présence de ce qu'on appelle couramment un cas de « double imposition », qu'on pourrait qualifier de double imposition « internationale » d'un contribuable, pour la distinguer d'un phénomène semblable se passant à l'intérieur d'un même Etat, ou double imposition « nationale ». La « double imposition » internationale n'est pas la seule conséquence fâcheuse d'un manque de coordination entre les systèmes des différents pays. Son autre conséquence regrettable, tant au point de vue de la répartition équitable des charges fiscales que, principalement, du point de vue des Trésoreries des différents Etats intéressés, consiste dans « l'évasion fiscale », c'est-à-dire la possibilité pour un contribuable de ne payer aucun tribut fiscal à aucun Etat, grâce à l'absence de coopération internationale.

Comme nous l'avons dit, la double imposition internationale est la résultante de l'inégalité en matière économique et du désaccord sur le terrain juridique et fiscal, c'est-à-dire de l'absence d'un système commun de principes de taxation entre les différents Etats qui se trouvent en mesure de taxer un même individu. Ce manque de coordination et de coopération en matière d'impôts n'est qu'un aspect du vaste problème de la transformation de l'économie mondiale qui s'achemine lentement vers un état de choses où il ne sera plus permis à aucun Etat, quelles que soient son étendue et ses ressources, à se considérer comme un organisme législatif indé-

pendant des autres pays et à faire abstraction, notamment dans le domaine des impôts, de la multiplication des rapports internationaux, comme si son organisme interne ne pouvait avoir aucune répercussion sur ceux-ci ou en subir une certaine influence. Le monde actuel sort, qu'on le veuille ou non, de ses vieux cadres politiques. Ces cadres demeurent souvent, mais, par-dessus leurs barrières, se nouent des liens internationaux sur des bases essentiellement économiques.

La question de l'impôt a été étudiée et systématisée au cours du xix^e siècle, par les grands maîtres en la matière, tels que Wagner, en Allemagne, Stourm, en France, Seligmann, aux Etats-Unis, comme une question purement interne, se posant uniquement au sein de l'Etat et n'ayant aucun caractère international. On a déterminé et développé les règles d'imposition comme si l'individu ne dépendait que du pouvoir fiscal d'un seul Etat. C'était d'ailleurs un point de vue en principe fondé puisque chaque Etat était considéré comme absolument indépendant dans sa législation fiscale. Mais dans la question de l'impôt le législateur comme le théoricien se trouvent aux prises avec des données économiques qui ne doivent jamais être négligées. Ce sont ces données qui ont imposé une révision de l'attitude ci-dessus indiquée.

A partir de la seconde moitié du xix^e siècle, il s'est produit dans les conditions économiques de la vie moderne, des changements extrêmement importants. C'est d'une part le développement extraordinaire des communications internationales ren-

dant l'homme indépendant du lieu de son origine. D'autre part, les biens, la richesse, sont devenus essentiellement mobiles. Les grandes entreprises collectives se sont multipliées et une nouvelle sorte de fortune s'est développée : la propriété des entreprises s'est organisée sous la forme de valeurs mobilières permettant le déplacement des capitaux, sous cette nouvelle forme, avec la plus grande facilité.

En présence de ces migrations de personnes et de capitaux, les principes d'imposition placés à la base des divers systèmes nationaux d'impôts se trouvent gravement compromis.

Il se trouve de plus en plus fréquemment que le même individu ou la même matière imposable sont frappés concurremment par deux ou plusieurs Etats. Evasion fiscale ou double imposition, telles sont les deux aspects du trouble que les données économiques en question apportent à l'équilibre des systèmes d'impôts contemporains.

Ces phénomènes ont déjà depuis longtemps retenu l'attention, tant des théoriciens que des gouvernements.

Déjà Lehr en 1897 et von Bar en 1900 ont posé les données générales du problème avec beaucoup de profondeur et une grande netteté. Leurs savantes études ont été poursuivies par des auteurs beaucoup plus récents, tels que MM. Griziotti et Einaudi, sans en citer d'autres.

La Société des Nations, saisie du problème, l'a abordé d'une manière tout à fait concrète, en vue de présenter à l'agrément des gouvernements des

projets de conventions tendant à éviter les doubles impositions. Certains Etats ont, de leur propre initiative, conclu des traités.

Il y a en cette matière deux orientations possibles. Ou bien les Etats conservant les principes actuellement consacrés, se contenteront de remédier aux troubles que les données économiques internationales y apportent par des ententes particulières : ou bien, chaque puissance fiscale, prenant le mal par sa racine, devra s'efforcer d'amender ses méthodes d'imposition en vue de les adapter aux conditions nouvelles qui ont fait leur apparition.

Cette deuxième attitude paraît plus scientifique, car tout système fiscal devrait s'adapter à la réalité économique. Dans cette voie on serait amené à abandonner le point de vue strictement interne dans la taxation et à cesser de raisonner comme si chaque Etat était internationalement indépendant des autres Etats en matière fiscale. La question se pose dès lors de savoir quels principes généraux de taxation s'imposent, si l'on cherche à éviter la double imposition et l'évasion fiscales.

Malgré l'absence d'un système uniforme d'impôts dans les divers pays, certains principes de taxation se rencontrent dans une mesure plus ou moins grande dans chaque système national. Il n'en saurait être autrement, car le droit pour un Etat de considérer un individu comme son contribuable trouve sa justification dans un lien entre lui et l'Etat qui prélève l'impôt. Ce lien, semble-t-il, peut être de trois sortes : politique, social ou économique. Ces trois types de liens peuvent demeurer isolés les

uns des autres ou ils peuvent se trouver réunis en un faisceau de liens, rattachant étroitement et péremptoirement l'individu à un Etat donné. Ils sont également susceptibles de divers degrés.

Le lien politique résulte de la qualité de sujet d'un Etat, c'est-à-dire de la nationalité d'un individu. Cette dépendance politique est complète lorsqu'elle dérive de la pleine qualité de citoyen. Elle est plus atténuée entre le sujet d'une colonie et la Métropole. Le lien social se manifeste par le séjour plus ou moins prolongé ou l'établissement dans un pays ; enfin, le lien économique consiste dans la participation à l'activité économique, à la circulation ou à la production de la richesse d'un pays.

L'imposition d'un individu par un Etat dont il n'a pas la nationalité découlera donc d'un rapport d'ordre social ou économique entre lui et cet Etat étranger, soit qu'il y exerce un commerce ou une industrie, soit qu'il y séjourne d'une façon plus ou moins durable.

L'objet de notre monographie, comme son titre l'indique, est d'analyser l'influence au point de vue du droit fiscal, de l'établissement ou du séjour d'un étranger dans un pays, établissement ou séjour répondant à certaines conditions plus ou moins bien définies, dont la réunion constitue ce que l'on appelle couramment le « domicile fiscal » (1).

(1) On n'examinera que le domicile des personnes physiques et non celui des personnes morales. D'ailleurs, en droit français, on n'a pas coutume d'employer le mot « domicile » pour les sociétés, auxquelles on applique le mot « siège ».

Le problème du « domicile », comme rapport ou lien existant entre un individu et un lieu, avec les conséquences de droit que ce rapport implique, se rencontre dans le domaine du droit privé interne, avec sa projection sur le plan du droit privé international. Dans ces deux domaines, la notion du domicile joue un rôle considérable, tant pour les questions de procédure que pour la détermination des effets juridiques qui devraient être rattachés à cette institution juridique.

Etant donné que le problème du domicile se pose aussi dans une autre branche du droit, il nous faudra examiner si les mêmes critères ne pourraient être adoptés pour arriver à une seule et unique définition du domicile, la même pour le droit civil et le droit fiscal, ou bien, au contraire, si cette notion devrait être différente dans les deux cas, nécessitant la juxtaposition constante d'un adjectif qualificatif, pour bien marquer cette différence. Si nous sommes amenés à faire une incursion dans la sphère du droit privé, pour comparer le rôle qu'y joue, ou devrait y jouer, le domicile, avec celui qu'il devrait exercer dans le champ du droit d'impôt, ce n'est pas parce que nous estimons que le droit civil « domine » le droit fiscal et que ce dernier est obligé de lui emprunter ses règles et ses définitions. Mais, nous ne sommes pas, non plus, partisans de la doctrine de « l'autonomie » du droit fiscal et ne cherchons pas à apporter un nouvel exemple de différenciation entre ces deux droits, pour consacrer cette indépendance de l'un à l'égard de l'autre. Nous croyons que cette comparaison

s'impose pour des raisons de bon sens, qui sont aussi éloignées de l'une que de l'autre de ces deux thèses extrêmes.

La science du droit a pour objet l'étude des règles régissant la vie de l'homme dans la société. A cette fin, elle groupe ou subdivise ces règles suivant leurs affinités ou finalités et donne des appellations à ces groupes ou subdivisions, pour marquer ce travail de classement. Suivant en cela la tendance générale de la technique scientifique, provoquée par l'incessante complication de la vie moderne, l'analyse juridique multiplie progressivement le nombre des compartiments qui servent de cadres aux règles de droit. Mais il faut se garder de se méprendre sur le vrai sens et la portée de ce classement méthodique. Les étiquettes de droit civil, commercial, fiscal, etc. n'érigent pas ces divisions scientifiques en entités indépendantes les unes des autres et régnant d'une façon souveraine chacune dans son domaine, sans égard pour ce qui se passe chez le voisin. Ces dénominations ne font que recouvrir certaines catégories de règles applicables aux rapports des hommes et à leur activité dans le cadre social. Ces rapports sociaux sont tellement nombreux et complexes et leur interpénétration est si profonde, que tout classement de ces règles n'est forcément qu'une abstraction scientifique et n'établit pas des cloisons étanches entre les différentes branches du droit. Un fonds commun de règles existe qui constitue la base de toute discipline juridique. Ce droit commun général s'est construit lentement et graduellement avec le développement

politique, économique et social d'une communauté organisée et toute règle juridique nouvelle doit tenir compte de cette armature sociale qui lui est antérieure et dans laquelle elle vient s'insérer. Le groupe de règles que l'on classe d'ordinaire sous le nom de droit privé ou de droit civil embrasse une grande partie de ce « fonds commun » de principes et de notions, qui sont fondés, il ne faut pas l'oublier, sur une base économique objective. Il est, par conséquent, utile et nécessaire que le droit fiscal se réfère d'abord à ce fonds commun de catégories économiques et juridiques, avant d'élaborer ses règles à lui. D'ailleurs, vu la complexité et la quantité grandissante des règles juridiques, n'est-il pas préférable d'utiliser, si c'est possible, des règles qui existent déjà avant d'en créer de nouvelles ? Une raison de terminologie juridique nous commande aussi de faire ce travail de rapprochement. Puisque le mot « domicile » est employé dans le domaine du droit privé, il faudra en analyser le contenu et, s'il est indispensable d'employer le même mot, mais avec un autre sens, en droit fiscal, ne doit-on pas prendre alors les précautions nécessaires pour que ce double usage ne prête pas à confusion ?

Le plan de notre travail suivra, par conséquent, le tracé général suivant :

Nous débuterons d'abord par une discussion théorique du problème de l'imposition des étrangers en général. On examinera la notion de l'impôt, les diverses doctrines sur l'imposition des étrangers et les résultats des travaux récents. A la lumière des

principes qui précèdent nous dégagerons le rôle que le domicile est susceptible de jouer dans l'imposition, lorsqu'il s'agit particulièrement des étrangers. Etant donné l'importance de la notion de domicile en droit fiscal et le fait que cette notion se retrouve dans le droit civil, nous verrons si cette notion doit être la même dans ces deux branches du droit. Ceci nous amènera à considérer le rôle du domicile en matière du droit civil et dans les conflits de lois et à jeter un coup d'œil sur les systèmes juridiques étrangers pour voir s'ils distinguent entre les notions civile et fiscale du domicile. Ensuite, nous analyserons le rôle et la notion du domicile dans le droit positif français actuel, dans les domaines civil et fiscal, tel que ce droit positif se manifeste dans les textes législatifs, dans la doctrine et dans les décisions jurisprudentielles.

Nous terminerons notre étude par une appréciation des solutions positives du droit français et des solutions proposées dans les récentes réunions internationales. De cette appréciation se dégageront quelques conclusions sur la valeur des unes et des autres et, notamment, sur la question de savoir si le droit positif français doit être modifié et, dans le cas de l'affirmative, si l'on doit, notamment, tenir compte des projets élaborés aux conférences internationales.

On s'aperçoit, du court tracé du plan que l'on va suivre, que l'objet de notre thèse est complexe et présente de multiples faces. Le problème de l'imposition des étrangers et de la double imposition est entremêlé avec un problème de ce qu'on pourrait

appeler du « droit comparé interne », soit la comparaison entre le domicile civil et le domicile fiscal. C'est que, d'une part, le rôle du domicile dans l'imposition des étrangers ne peut être séparé de la question de l'impôt en général, qui actuellement a changé d'aspect et de problème national s'est trouvée transposée sur le plan international, celui de la délimitation des compétences nationales. D'autre part, si l'on traite de la question du domicile fiscal, on ne peut pas s'empêcher de regarder du côté du domicile civil pour les raisons que nous avons énumérées. Or, dans ce dernier domaine, la question du domicile des étrangers en France est devenue d'actualité depuis l'abrogation, par la loi du 10 août 1927, de « l'admission à domicile » de l'article 13 du Code civil. Du temps de cet article, la notion du domicile des étrangers en France était fréquemment confondue avec la question de nationalité. La confusion qui régnait dans ce domaine n'était pas faite pour éclairer le problème du domicile fiscal. Il s'agit maintenant de profiter de l'influence de la loi de 1927 pour dégager, d'abord, dans le droit interne, la notion du domicile des étrangers en France et, ensuite, la faire cadrer, si possible, avec les exigences actuelles du droit international.

PREMIÈRE PARTIE

THÉORIES GÉNÉRALES

CHAPITRE PREMIER

Le problème de l'imposition des étrangers en général.

SECTION I. — Son rapport avec le problème de la double imposition.

On se rend facilement compte que, dans le cadre d'une économie internationale, la question de l'imposition des étrangers est intimement liée à celle de la double imposition, au point de se confondre entièrement avec cette question. Aussi longtemps qu'un Etat aménage son système fiscal sans s'inquiéter de savoir si l'étranger a déjà été taxé en dehors de ses frontières, la liaison entre ces deux problèmes ne s'établit pas, mais s'il entend prendre en considération les charges fiscales que l'étranger supporte dans un autre pays, il place le problème de l'imposition de l'étranger sur le plan international et, par cela même, comme nous l'avons vu dans l'Introduction, il le rapproche étroitement de celui de la double imposition.

Il nous faudra, par conséquent, examiner ce dernier problème, dont l'examen constituera, en quelque sorte, un préambule au paragraphe suivant, où sera envisagée la théorie générale de l'impôt, particulièrement par rapport à l'imposition des étrangers. En effet, ce sont les travaux récents sur la double imposition qui ont donné un renouveau et un intérêt accru à la théorie de l'impôt, à son origine, son fondement et ses causes. Ces observations sur notre méthodologie étant faites, nous exposerons d'abord l'origine de la double imposition, dont l'histoire est intimement liée à celle des impôts sur le plan national et international. Ensuite, nous analyserons ses causes et ses conséquences actuelles, pour terminer ce paragraphe par un rappel des travaux et des efforts qui ont été faits jusqu'ici pour combattre les méfaits de la double imposition.

On ne peut mieux résumer l'histoire du développement des divers systèmes d'impôts, qu'en faisant ressortir le contraste qui existe entre la vie économique actuelle et celle d'autrefois. Après la chute de l'Empire romain et les invasions des barbares, la vie économique reflorissait, mais elle est surtout caractérisée par le système restreint de l'économie locale. Les produits étant consommés sur place, leur production se limitait aux besoins de la population locale. Dans un pareil régime, des charges pécuniaires n'étaient imposées sur la population qu'à titre tout à fait exceptionnel. Les premières taxes furent, en effet, presque exclusivement des impôts levés pour faire la guerre. Par conséquent, ils

n'étaient dus que par les citoyens. Le problème du cumul d'impôts ou de double imposition ne se concevait donc pas dans un pareil système. Bien que celui-ci subit des modifications avec le développement graduel du commerce et de l'industrie au ^{xii}^e et ^{xiii}^e siècles, le problème de l'imposition des étrangers ou des revenus à l'étranger ne se posait pour ainsi dire pas. Le commerce était, principalement, un commerce de détail, se développant dans les marchés locaux et dans les foires. La vente en gros était exceptionnelle et se limitait à un nombre restreint de produits. L'étranger était un hôte rare et ne demeurait que peu de temps dans les centres commerciaux. D'ailleurs le système fiscal consistait surtout en taxes sur les transactions, dans lesquelles la nationalité ou l'origine de l'individu ne jouent aucun rôle.

1. — HISTOIRE DE LA DOUBLE IMPOSITION.

Le problème de la double imposition ne se posa réellement qu'avec la transformation profonde et complète de cet état de choses, dont le point culminant fut l'avènement du système capitaliste. Les trois causes principales qui contribuèrent à cette transformation sont d'ordre politique, économique et fiscal.

La première de ces causes fut le développement des nations, qui étaient elles-mêmes le résultat de l'influence de causes économiques, car la nationalité peut être considérée comme le produit du capitalisme. Le système économique du moyen âge ne

requérait qu'un capital relativement restreint, car il reposait sur le système de l'artisanat et sur une agriculture rudimentaire. C'était encore toujours le régime de la production et de la vente au détail. Le besoin de capitaux ne se faisait sentir qu'occasionnellement, dans les cas très rares d'un voyage en mer ou d'une vente peu importante en gros, lors de quelque foire nationale. Avec les voyages au long cours qui suivirent l'ouverture de vastes marchés en Amérique et en Asie, de gros stocks d'argent s'accumulèrent, qui trouvèrent graduellement un emploi dans l'industrie et le commerce. Cette intrusion du capital dans ces deux domaines fit éclater les cadres de la vieille économie locale. L'approvisionnement en matières premières se fit sur une échelle de plus en plus vaste et le procédé de la vente en gros fut utilisé pour l'écoulement des produits fabriqués. Les tentatives d'inventions, auxquelles le système médiéval n'était guère propice, pouvaient maintenant se donner libre cours, car le système capitaliste était à même de les utiliser. Elles contribuèrent à l'avènement du système de l'usine et du machinisme qui marque l'établissement définitif du système capitaliste moderne. L'agriculture, elle aussi, commence à se mécaniser de plus en plus et abandonne ses procédés élémentaires. Cette transformation économique dans les rapports entre individus est suivie par une modification analogue dans les cadres politiques. Les frontières locales s'élargissent de plus en plus, et finalement, après bien des luttes, les Etats nationaux sont fondés. Alors, la conception de l'étranger

se dégage de plus en plus, comme étant celle d'un individu se différenciant du national par sa langue, sa culture et par des intérêts économiques distincts.

Avec le nouveau système économique, se font jour de nouvelles théories économiques. Toutes les études ont pour terme final l'individu. L'avènement du capitalisme et du nationalisme politique apporte une idée nouvelle : celle de la richesse nationale, ou richesse sociale, c'est-à-dire la richesse de la communauté nationale par opposition à celle de l'individu. Les mercantilistes furent les premiers théoriciens à envisager le problème à ce point de vue. Maintenant que la population était nettement divisée en salariés et capitalistes et que parmi ces derniers on distinguait les intérêts financiers, agricoles et industriels, on ne manqua pas à se demander quelle était la part respective qui revenait à chacune de ces classes, tant dans la production que dans la répartition de la richesse nationale. Cette étude constitua l'objet d'une nouvelle science, de l'économie politique.

Mais le développement du système capitaliste ne s'arrêta pas aux frontières nationales, il les dépassa. Le concept de capital de national qu'il était devint international.

« ... Sous le régime de l'usine, avec le marché international et le développement de la vente en gros, avec l'établissement de relations étrangères lointaines, le mécanisme de la production dépassa les limites nationales antérieures. Dans les temps modernes, non seulement l'individu consomme quotidiennement des produits qui

viennent de toutes les parties du monde, mais encore la part qui lui revient dans la répartition des richesses se trouve affectée par toute sorte d'influences qui dépassent les frontières nationales. Le capitaliste, comme le dit Adam Smith, est un citoyen du monde ; il ne connaît pas de frontières ; et les placements modernes de capitaux dépendent simplement, pour la plupart, du taux probable de l'intérêt. Notre organisation économique moderne s'est, pour ainsi dire, dépersonnalisée ; elle a brisé ses liens étroits d'autrefois, et tandis que l'individu a encore à certains égards beaucoup d'importance en politique, il a perdu son importance au point de vue économique. Aujourd'hui, nous sommes tous citoyens d'une économie mondiale (1). »

Des modifications d'ordre fiscal ont suivi ces transformations économiques. Au début de l'évolution que nous avons relatée, la richesse était surtout immobilière, l'agriculture étant le principal élément de la production, et les fortunes privées consistaient surtout en immeubles. A l'état économique assez simple, à peu près identique dans chaque nation au début du *xix^e* siècle, correspondaient des systèmes d'impôts basés sur le principe de la réalité, que l'individualisme avait fait adopter par presque tous les pays. Cette communauté des principes de taxation et la rareté encore relative des échanges entre les pays, ne donnait pas lieu au cumul des impositions. L'accroissement du rôle de l'Etat et de l'activité étatique dans tous les domaines, entraînant l'augmentation des dépenses publiques et des charges imposées au contribuable, fit que le système de distribution réelle des impôts

(1) E. SELIGMAN, *Cours de La Haye*, t. 20, p. 469.

sur les revenus, qui cependant avait semblé un triomphe de la justice fiscale par comparaison avec d'autres impôts plus anciens, parut insuffisant et injuste à la lumière de nouveaux principes de taxation. On tendit de plus en plus à frapper chacun selon son état de fortune, et de ses revenus, c'est-à-dire à prendre en considération la capacité contributive de chaque personne. « Derrière le bien possédé le fisc s'efforce d'atteindre le contribuable considéré dans la totalité de sa capacité contributive : patrimoine ou revenu » (1).

Dans notre Introduction nous avons déjà esquissé une explication des causes et des conséquences des doubles impositions, c'est-à-dire du fait qu'une même personne est frappée plusieurs fois, au titre du même impôt, pour la même matière imposable, revenu ou capital. La double imposition, comme nous l'avons déjà dit, peut être nationale et internationale. Notre sujet est limité à l'aspect international de la double imposition. D'ailleurs, à l'intérieur d'un Etat unitaire le cumul d'impositions peut être corrigé par le pouvoir central, tandis que sur le plan international il se heurte à des obstacles très graves (2).

(1) William OUALID. *Revue de Science et de Législation financières*, 1927, p. 7.

(2) Nous ne parlerons pas des rapports interprovinciaux ou intercoloniaux, parce que lorsqu'il s'agit d'une Métropole et de ses colonies ou d'Etats fédérés, il peut exister et il existe souvent un organe conciliateur, soit un pouvoir central, soit un organe juridictionnel. D'ailleurs, pour notre thèse, l'exposé de la double imposition internationale suffit, car le problème est très sensiblement le même en cas d'un Etat à colonies ou d'un Etat fédéral.

2. — CAUSES ACTUELLES.

Nous nous étendrons, maintenant, un peu plus longuement sur les causes actuelles des doubles impositions internationales (1). Les profondes modifications survenues dans l'essor de l'industrie provoquèrent la création d'une nouvelle classe de richesse, celle des valeurs mobilières, que l'on ne flétrit plus de l'ancien adage : *res mobilis, res vilis*. Cette forme de propriété est essentiellement mobile de sa nature, de sorte qu'il est assez difficile de lui assigner un lieu permanent. Par suite des différences de conditions entre les divers pays et la possibilité de se transporter facilement, grâce au développement prodigieux des moyens de communication, il y a un flux continu d'hommes et de capitaux d'un pays à un autre, en quête d'emplois plus rémunérateurs. Les individus se déplacent également pour des raisons d'affaires ou de famille, par goût du voyage ou pour des raisons de santé ou d'éducation. Les individus participent, donc de plus en plus à la vie sociale, intellectuelle et économique des pays étrangers. Ainsi que le dit M. Brunet (2) : « Quand les personnes et les choses s'internationalisent, quand les entreprises indus-

(1) Il est intéressant de noter que si de nombreuses définitions de la double imposition ont été proposées par les auteurs, on n'en trouve pas une seule, à notre connaissance, ni dans les législations nationales et les traités, ni dans les travaux de l'Institut de droit international, de la Chambre de commerce internationale et de la Société des Nations.

(2) *Revue de Science et de Législation financières*, 1913.

trielles étendent de plus en plus leurs opérations sur un plus grand nombre d'Etats, on devait s'attendre à ce que les individus et ces entreprises fussent imposées d'une façon proportionnellement plus lourde que s'ils ne quittaient pas leur pays, ou ne faisaient d'opérations que dans leur pays. »

Aujourd'hui (1), « un individu peut vivre dans un pays, avoir des propriétés dans un autre et faire des affaires dans plusieurs pays. Il peut vivre dans un Etat, appartenir par sa nationalité à un autre, mourir dans un autre pays et laisser des biens dans le territoire de plusieurs Etats. Il peut dépenser ses revenus dans un Etat qui ne soit pas l'Etat de son domicile, ni celui de sa nationalité, ni l'Etat où ses propriétés sont situées. Il peut placer ses capitaux dans une société créée dans un pays étranger, domiciliée dans un autre pays et dont l'exploitation s'exerce dans des pays lointains. On peut multiplier les hypothèses à l'infini.

Devant ces situations, le fisc de chaque Etat pourrait se trouver envers le contribuable dans des situations différentes qui ont été classifiées par Walker (*Double Taxation in the United States*, New York, 1895) de la manière suivante :

I. — *Propriété (ou son revenu) située dans l'Etat :*

1^o Possédée par un résident, qui peut être :

a) Un national ;

b) Un étranger

2^o Possédée par un non-résident, qui peut être :

c) Un national ;

d) Un étranger.

(1) Andrés Rodriguez RAMON, in *Répertoire de droit international*, v^o *Doubles impositions*, n^{os} 8-11.

II. — *Propriété (ou son revenu) située hors de l'Etat :*3^o Possédée par un résident, qui peut être :

- e) Un national ;
- f) Un étranger.

4^o Possédée par un non-résident, qui peut être :

- g) Un national ;
- h) Un étranger.

Mais si l'on tient compte, en ce qui concerne le cas (a) — propriété située dans l'Etat et possédée par un national résident —, et le cas (h) — propriété située hors de l'Etat et possédée par un étranger non-résident — il ne peut y avoir de conflit international de lois fiscales, la double imposition ne pourra se présenter que si deux pays adoptent tout à la fois un des trois systèmes suivants :

1^o e) Propriété située ou revenu obtenu hors de l'Etat par un national résident.

d) Propriété située ou revenu obtenu dans l'Etat par un étranger non-résident.

f) Propriété située ou revenu obtenu hors de l'Etat par un étranger résident.

2^o c) Propriété située ou revenu obtenu dans l'Etat par un national non-résident.3^o g) Propriété située ou revenu obtenu hors de l'Etat par un national non-résident.

h) Propriété située ou revenu obtenu dans l'Etat par un étranger résident. »

Comme le dit M. le Doyen Allix, « Chaque Etat, en vertu de sa souveraineté, étant libre de déterminer à sa guise son système fiscal, sans avoir à se préoccuper des fiscalités étrangères, il pourra lui arriver d'imposer des biens ou des revenus déjà imposés à l'étranger. Cela implique :

1^o Que les facultés imposables ont des points de contact avec deux pays distincts, points par où elles donnent prise au fisc de l'un et de l'autre ;

2° Que les deux pays appliquent des principes de taxation différentes (1) ».

Il suffit, donc, d'une divergence dans les principes ou méthodes de taxation en vigueur dans deux ou plusieurs pays ayant, ensemble, prise sur une personne ou sur des biens lui appartenant, pour qu'il s'ensuive un cas de double imposition. Or, justement, il y a une grande différence de systèmes de taxation d'un pays à un autre. La diversité des lois est l'expression de situations politiques, économiques et démographiques diverses. Il y a aussi une multiplicité extrême d'impositions à l'intérieur de chaque pays. C'est que, ainsi que l'indique Sir Josiah Stamp (2), « il n'y a pas un seul pays où le système d'imposition constitue un tout, logiquement élaboré de principes fondamentaux. Partout subsistent les conséquences des considérations politiques et commerciales du passé, qui conditionnent les systèmes actuels ».

Le pronostic de M. Brunet (émis en 1913), que nous avons cité plus haut, a été confirmé par les faits, surtout depuis la grande guerre. Si les cas de double imposition ne se sont pas tellement accrus en nombre, ils ont considérablement augmenté en intensité. Si, autrefois, la double imposition était critiquable, son poids était, au moins, supportable, étant donné la modicité relative du taux de l'impôt. Actuellement, l'acuité du problème provient, sur-

(1) E. ALLIX, *Traité élémentaire de Science des Finances*, 1931, p. 560.

(2) *The Fundamental Principles of Taxation*. London, 1923, p. 24.

tout, de l'énormité de la charge fiscale dans la plupart des pays, qui, en cas de double imposition, peut absorber la totalité du revenu d'un contribuable.

On peut encore signaler, comme cause actuelle ayant étendu le champ des doubles impositions dans l'espace, les transformations territoriales survenues dans l'Europe centrale. Des organismes plus ou moins homogènes, au point de vue économique (en tout cas ayant un long passé de cohésion étatique), ont été divisés en nouvelles entités politiques, entraînant de nouvelles séparations de juridiction fiscale, personnelle et réelle, car les frontières politiques fraîchement forgées se sont souvent interposées entre le lieu de situation ou d'origine de certains biens ou sources de revenus et la résidence ou le domicile de leurs propriétaires ou bénéficiaires (1).

En ce qui concerne la France, particulièrement, la question des doubles impositions s'y est posée d'abord en matière de droits de succession ou à propos de la contribution personnelle mobilière. Le développement des sociétés lui a donné un regain d'intérêt, mais elle est devenue une question d'actualité surtout avec l'introduction par la loi du 15 juillet 1914 de l'impôt personnel sur le revenu. Jusqu'à cette loi, le système français d'impôts directs est, en effet, resté fondé sur la méthode indiciaire, basée sur les signes extérieurs de richesse, ce qui ne pouvait guère occasionner de doubles

(1) A. N. SACK, in *Revue générale de droit international public*, 1930, p. 129.

impositions, puisque le fisc ne saisissait à peu près que ce qui était visible et attaché en permanence à son territoire.

Avant de passer à l'exposé des conséquences de la double imposition internationale, nous voudrions compléter par quelques observations notre étude des causes de ce phénomène.

La cause principale des superpositions internationales d'impôts, comme nous l'avons déjà dit, réside dans l'indépendance des différentes administrations fiscales, dans la souveraineté de chacun des Etats. Chaque Etat étant indépendant, se croit autorisé à frapper un individu ou un bien, sans s'inquiéter de ce que fera un autre Etat. Mais, toutes les superpositions ne sont pas involontaires. Si elles le sont en majeure partie, il arrive cependant que, par le moyen de l'impôt, on vise à obtenir un résultat politique ou économique donné. Les doubles impositions ne soulèvent de problème spécial que lorsqu'elles se produisent sans que l'autorité fiscale les aient prévues et voulues. Comme exemple de double imposition voulue, on peut citer le cas de taxation en France du revenu des valeurs mobilières étrangères appartenant à des personnes domiciliées en France, en vertu du principe « d'équivalence ». Le fisc français n'ignore pas que le revenu de ces valeurs est frappé à l'étranger, mais il l'impose encore une fois, pour maintenir l'équilibre entre les valeurs étrangères et les valeurs nationales. Par conséquent, les intérêts politiques et les intérêts économiques d'un pays, à un moment donné, peuvent inspirer une attitude

fiscale parfaitement délibérée en vue d'éviter la double imposition ou, au contraire, en vue de la favoriser. Par exemple, en France, nous avons eu dans les 15 dernières années, tour à tour, besoin d'exporter et besoin de retenir ou d'appeler les capitaux. Entre 1924 et 1926, on voulait lutter contre la fuite des capitaux ; au contraire, entre 1926 et 1930, on a plutôt eu une tendance, vu le grand reflux de capitaux vers notre pays, à ne pas favoriser les apports de capitaux étrangers sur le sol français (1). Justement, parmi les conflits entre les Etats, le cas le plus classique, c'est le conflit entre les pays qui cherchent à attirer les capitaux chez eux, et les pays qui cherchent à les retenir. Griziotti (2) donne, à titre d'exemple de la double imposition internationale, recherchée de propos délibéré, le cas de l'Argentine, qui l'a employée comme une arme pour la protection indirecte des capitaux internationaux, de l'initiative purement argentine. La double imposition devient alors un instrument, mais d'un emploi délicat et dangereux, pour arriver plus rapidement à l'indépendance économique.

3. — LES CONSÉQUENCES.

Les inconvénients des superpositions internationales sont multiples. Au point de vue du particulier elles portent atteinte au principe de la justice fis-

(1) V. René CASSIN, *Cours de doctorat de 1931-1932* sur « Les superpositions d'impôts en droit interne, en droit comparé et en droit international », p. 173.

(2) *Cours de La Haye*, t. 13, 1926, p. 6.

cale, car il est injuste qu'une même personne soit frappée deux fois au même titre pour une même cause fiscale. Ce surcroît de charge est capable de paralyser l'esprit d'initiative et d'épargne. Elle décourage les capitalistes, en immobilisant les capitaux et, par là, elle nuit à leur libre circulation internationale et empêche leur meilleure répartition et utilisation dans l'intérêt de l'économie mondiale. Elle constitue une entrave au commerce international en le grevant lourdement (1) et conduit au repliement et à l'isolement économique des nations, car elle détruit la solidarité économique internationale et favorise les pratiques du nationalisme économique, dont peuvent se réjouir les particularistes et protectionnistes, mais qui n'en est pas moins contraire au véritable intérêt et à la solidarité des membres de la grande communauté humaine. Par tous ces aspects, la double imposition internationale ne nuit pas seulement aux particuliers, mais se répercute également d'une manière fâcheuse sur les Etats dont ils sont les contribuables. En outre, elle heurte les intérêts des Etats par un autre côté : elle conduit à l'évasion fiscale. Les contribuables sont tentés de se soustraire aux charges iniques que fait peser sur eux la double imposition, car de tous temps l'évasion fiscale a servi à tempérer une fiscalité excessive. Cette attitude du contribuable devant le devoir fiscal est particulièrement dangereuse sur le plan international, par suite

(1) V. vœux émis en 1927 à Stockholm par la Chambre de commerce internationale à sa conférence sur les « Entraves au commerce ».

de l'inefficacité, pour ne pas dire de l'inexistence, d'un contrôle fiscal international.

Il ne faut pas oublier, non plus, que la double imposition internationale n'exclue pas les superpositions nationales et, souvent, se cumule avec elles.

Une réserve doit être faite au sujet des inconvénients des doubles impositions. Dans une certaine mesure elles se justifient par l'idée d'un double service. Ainsi Westlake (1) déclare que « l'individu qui profite de deux Etats, peut bien payer l'impôt dans deux Etats, pourvu que ce soit dans une limite raisonnable ». « Par conséquent, le droit international actuel, tel qu'il est, ne permet pas de condamner la double imposition en soi et, si elle est gênante, *a priori* elle n'est pas injuste ». Nous venons de citer M. Cassin dans son cours. La même idée est exprimée par M. Niboyet qui pense que pour condamner la double imposition dans l'état actuel du droit international, basé, ne l'oublions pas, sur le principe de souverainetés indépendantes, on ne peut pas partir de l'idée de « droit », mais seulement d'une idée de « simple opportunité » (2).

« Faisons une comparaison. Quand un individu prend le train pour se rendre de Rome à Stockholm, il paie le transport aux diverses entreprises de chemin de fer, proportionnellement au nombre de kilomètres parcourus. Le paysan de la campagne qui n'est jamais sorti de

(1) *Annuaire de l'Institut de droit intern.*, édition nouvelle abrégée, t. IV, p. 103 à 105, cité par NIBOYET, *Cours de La Haye*, t. 31, p. 24, Conf. CASSIN, *op. cit.*, p. 173.

(2) V. *Cours de La Haye*, t. 31, p. 25 et 26.

son village ne paie rien, mais il ne voyage pas. La notion de service rendu, en matière de transport, emporte une série de perceptions contre lesquelles personne ne proteste. Or l'individu qui pénètre dans la vie internationale est un peu comme le voyageur qui, par le train, circule dans plusieurs pays. Il a besoin des services de ces pays ; il fait appel à eux beaucoup plus que s'il restait chez lui à faire fructifier ses capitaux ou à travailler. On ne peut donc pas dire, *a priori*, que la double imposition, dans la vie internationale, soit une chose injuste, uniquement parce qu'elle est gênante. C'est tout simplement la conséquence du plus grand nombre d'institutions auxquelles l'individu doit avoir recours pour réaliser le but de son existence. Il nous paraît tout à fait essentiel d'insister sur cette idée. Cela ne veut pas dire que la double imposition doive rester telle qu'elle existe actuellement ou même augmenter, mais qu'il sera préférable d'envisager l'opportunité de sa modification pour obtenir plus aisément le résultat voulu. »

Il faut reconnaître que si l'injustice et les troubles économiques sont la conséquence de la double imposition, cette dernière est souvent la rançon de la non-imposition et de l'évasion fiscale. « Les Etats frapperaient bien moins lourdement certaines sources de revenus ou de profits, s'ils n'avaient pas, par ailleurs, à négliger une grande quantité de profits qu'ils ne peuvent pas frapper à cause de l'évasion fiscale. Par conséquent, la contre-partie de la lutte contre la double imposition est évidemment aussi la lutte contre l'évasion fiscale, contre les profits qui ne payent l'impôt nulle part. Les administrations des divers Etats n'ont pas manqué de faire valoir ce lien » (1).

(1) M. CASSIN, au cours cité.

Donc, l'injustice, les troubles économiques et l'évasion fiscale résultent de la superposition internationale d'impôts. Il est, de toute évidence, désirable de mettre fin à cet état de choses, mais il ne faut pas se cacher que les difficultés à surmonter sont très sérieuses. « Ces difficultés tiennent, en premier lieu, à l'indépendance et à la souveraineté des Etats. Mais, même si les Etats ont la volonté de collaborer, les difficultés tiennent encore :

1^o A la divergence des conceptions juridiques à propos de telle ou telle notion.

2^o A la divergence des intérêts politiques et économiques, soit dans le temps, soit dans l'espace.

3^o A la résistance légitime des Etats qui veulent bien consentir à renoncer aux superpositions dans l'intérêt des particuliers et du commerce international, mais qui ne veulent pas favoriser les étrangers au détriment des nationaux et surtout qui ne veulent pas favoriser les capitaux vagabonds qui ne payeraient d'impôt nulle part » (1).

SECTION II. — Histoire des travaux sur la double imposition et des solutions positives.

Les études et les travaux sur la double imposition remontent déjà à une époque lointaine (2).

L'étude la plus ancienne qui nous soit parvenue à ce sujet date du Moyen Age, époque où les impôts municipaux établis dans les villes françaises et italiennes attirèrent l'attention sur ce sujet.

(1) M. CASSIN, au cours cité.

(2) V. l'exposé dans SELIGMAN, *Cours précité*, p. 488 et suiv.

Le premier à examiner cette question fut Henri de Seguse, cardinal-archevêque d'Ostie, dans un traité composé vers 1260.

Un autre auteur, Guillaume, évêque de Cuneo (près de Turin) fit une étude plus approfondie de ce sujet. C'est lui qui écrivit le premier traité technique sur les charges publiques. Cette étude est intéressante parce qu'elle distingue déjà entre les impôts personnels et réels. Guillaume considère la double imposition justifiée, si l'impôt personnel sur la fortune totale est perçu au domicile et l'impôt spécial ou local sur la propriété au lieu de la situation des biens.

Cet avis n'est pas partagé par un auteur contemporain du précédent, Oldradus de Laude ou de Ponte, professeur de droit à Padoue, qui prend pour critérium le lieu de la naissance et considère que la ville natale ne perd jamais son droit à l'impôt, mais il accorde également un rôle important au domicile.

Un autre auteur ecclésiastique, Jean Andraea, adopte les principes de situation pour les biens fonciers et de domicile, ou lieu de naissance, pour les meubles et obligations personnelles.

L'étude la plus complète sur cette question chez les auteurs du moyen âge se trouve dans les œuvres d'un juriste français, Antibolus, qui, en 1350, écrivit un traité sur les impôts. Il réduisit à son minimum la distinction entre impôts généraux et locaux, insista sur le rôle du domicile et ne préconisa l'imposition de la propriété personnelle au lieu de sa situation que quand là aussi était le lieu

de naissance de l'individu. Les plus grands juristes contemporains, tels que Bartole, partageaient cette façon de voir.

Cette opinion est suivie par les écrivains du ^{xv}^e siècle. Les étrangers doivent être soumis aux impôts indirects et à l'impôt foncier. Ils doivent être exemptés des impôts personnels, sauf dans le cas où la collectivité ne perçoit pas d'impôts réels, mais des impôts personnels.

Avec l'extension de l'impôt général sur le capital aux petites principautés allemandes aux ^{xvi}^e et ^{xvii}^e siècles, la discussion reprit. Le premier auteur allemand qui traita de la question fut probablement Thomas Maullius, dit Maull, qui écrivit vers 1614. Il adopte les idées émises trois siècles plus tôt par Guillaume de Cuneo et distingue les deux principes rivaux, celui du *situs* des biens et du domicile de leur propriétaire. Maull soutient que les collectivités n'ont le droit d'imposer que leurs membres, mais pas les étrangers et que le droit de frapper de l'impôt ces derniers n'appartient qu'à l'empereur ou aux princes, à titre de droit régalien.

D'autres économistes et juristes allemands du ^{xvii}^e siècle étudient ce problème. On se demande si un étranger non-résident peut être soumis à l'impôt à raison des biens qu'il possède dans l'Etat.

Le problème des impôts successoraux à l'égard des biens d'un étranger surgit pour la première fois au ^{xviii}^e siècle. On proposa des solutions diverses qui variaient avec les pays : la loi de situation pour les immeubles, la loi personnelle pour les meubles. Certains défendirent la principe du domicile, tandis

qu'un auteur soutint le principe d'une loi de succession unitaire, la même pour les meubles et immeubles.

On semble se désintéresser des questions de l'impôt et des droits successoraux au siècle suivant, car ce n'est que dans le dernier quart du XIX^e siècle que la question se posa de nouveau.

Les inconvénients de la double imposition sont aperçus en premier lieu par les pays à forme fédérative, « lorsqu'ils substituent l'unité politique, administrative et financière à l'ancienne autonomie des parties constitutives. Ou, encore, quand l'autonomie financière est accordée à des parties d'une collectivité politique jusqu'alors intimement unies » (1). Il est normal que ce problème, tout au moins avant le développement du commerce international, n'ait intéressé que très peu les pays à forme unitaire, telle que la France, qui est soumise sur toute son étendue à une législation uniforme. Au contraire, dans les Etats composés, tels que l'Allemagne d'avant-guerre, les Etats-Unis et la Suisse, les intérêts économiques étaient beaucoup plus enchevêtrés qu'entre différents Etats simples d'Europe. On s'explique donc que les conflits de lois fiscales fussent d'abord connus et étudiés à l'intérieur des Etats à forme fédérale. Ce sont les écrivains appartenant à ces pays qui sont les premiers à consacrer des travaux à ce problème. Il suffit de rappeler, parmi les plus importants, les noms de Schantz, Seligman et Wagner.

Les premières mesures législatives et solutions

(1) M. OUALID, *op. cit.*, p. 8.

jurisprudentielles sont également intervenues dans ces pays. Citons l'Allemagne, avec la loi fédérale de 1870, complétée par la loi de 1909. En Suisse, l'article 46 de la Constitution fédérale attribue au Tribunal fédéral le soin d'empêcher la double imposition d'un citoyen. Aux Etats-Unis les cours des divers Etats et les cours fédérales ont dégagé un certain nombre de principes tendant à éliminer la double imposition.

La seconde série de mesures intervient dans les rapports entre les pays ayant un empire colonial et entre les membres quasi indépendants d'une fédération impériale. Un accord est intervenu entre le fisc français et le fisc algérien pour l'application de l'impôt sur le revenu. L'Angleterre a inséré dans la loi de finances de 1921 certaines règles pour éviter la superposition des impôts anglais et des impôts des dominions.

Enfin, ce mouvement s'est étendu aux pays absolument indépendants, qui ont cherché à éviter la superposition d'impôts par des mesures unilatérales. Tel est le cas des lois de la Belgique, de l'Espagne, de la Suède, du Danemark, de la Hollande, de certains cantons suisses et de la loi fédérale des Etats-Unis. La plupart de ces dispositions législatives unilatérales ne portent que sur des points particuliers et ne remédient que d'une manière insuffisante aux inconvénients de la double imposition.

C'est surtout par le moyen de conventions internationales que des mesures ont été prises pour éviter la double imposition et également assurer le recou-

vrement d'impôts. La première convention est probablement la Convention franco-belge de 1843 sur la communication et l'échange de documents et renseignements de nature à faciliter le recouvrement d'impôts. Citons encore, parmi les quelques 20 conventions d'avant-guerre, celle de 1899, entre la Prusse et l'Autriche-Hongrie, celle de 1907, entre la France et la Grande-Bretagne, sur l'échange de renseignements en matière de droits de succession. Les traités sont devenus beaucoup plus nombreux après la grande guerre. L'Espagne inaugura le mouvement en 1919 en s'entendant avec la Grèce, mais ce furent surtout les Etats successeurs et voisins de l'Autriche-Hongrie démembrée qui recoururent à ce procédé. Certaines de ces conventions ne concernent que des objets de peu d'importance, d'autres des objets particuliers mais importants, tels que droits de succession ou impôts directs, enfin certains traités sont à objet très général. Ces accords internationaux sont de deux types : des conventions bilatérales et plurilatérales ou multilatérales, c'est-à-dire des unions restreintes. Toutes ces conventions qu'on ne saurait énumérer ici, ont une valeur scientifique plus ou moins grande.

Citons, à titre d'exemples seulement, la Convention de 1899 entre la Prusse et l'Autriche-Hongrie, dans laquelle le domicile est appelé à jouer un rôle important. Cette convention a servi de modèle aux premières conventions internationales d'après-guerre, notamment celles conclues entre l'Allemagne, l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie en 1921-1922.

Comme exemple de tentative d'union restreinte entre Etats ayant des affinités fiscales, on peut citer la Convention de Rome de 1922 entre les Etats successeurs de l'Empire austro-hongrois : l'Autriche, la Hongrie, l'Italie, la Pologne, le Royaume des Serbes, Croates et Slovènes, et la Roumanie. Cette convention multilatérale n'a pas abouti, car elle n'a été ratifiée que par l'Italie et l'Autriche, de sorte qu'elle ne représente qu'une manifestation bilatérale.

Le traité italo-allemand de 1925 est un exemple de convention entre deux Etats ayant des systèmes d'impôts dissimilaires.

Jusqu'à présent, ces accords ont été limités presque exclusivement aux pays possédant des législations fiscales basées sur des principes apparentés et se trouvant dans des conditions économiques plus ou moins semblables.

La France a aussi passé un certain nombre de conventions depuis la grande guerre. Citons celle avec le Territoire de la Sarre de 1922. Ensuite, avec l'Espagne en 1926, l'Italie en 1930, la Belgique en 1931. La plus récente de toutes est la convention avec les Etats-Unis de 1932, qui n'a pas encore été ratifiée.

Remarquons, que l'existence dans certaines conventions de la clause de la nation la plus favorisée ou d'égalité, a soulevé dans la pratique fiscale française des problèmes très graves. C'est ainsi que les sociétés américaines ont prétendu se prévaloir devant les tribunaux français de cette clause pour réclamer le bénéfice de certaines lois qui

n'étaient applicables qu'aux sociétés françaises.

Le problème de la double imposition étant d'ordre international, a naturellement attiré l'attention des institutions internationales, privées, officielles ou officielles. Déjà dans les solutions de certaines conventions internationales on a essayé de suivre des principes rationnels et non pas de simples raisons d'opportunité. En effet, si l'on veut aboutir à une solution satisfaisante du problème, on ne saurait le résoudre par des accords de circonstance et des moyens de fortune. Il faut se baser, autant que possible, sur des principes fondamentaux de taxation.

L'Institut de droit international s'est occupé de notre problème déjà avant la guerre, notamment en matière de droits de succession. Une série de travaux sur la législation de plusieurs grands Etats européens fut publiée dans le *Bulletin de l'Institut intermédiaire international*. La Chambre de commerce internationale s'est occupée de ce problème dès sa création. Elle s'est mise en rapport avec la Société des Nations, qui de son côté avait confié l'examen de la question à un comité de quatre savants économistes, MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Stamp, qui rédigèrent un rapport publié en mars 1923. Cette étude théorique et scientifique fut suivie d'un examen de caractère administratif et pratique, pour lequel on recourut à de hauts fonctionnaires appartenant aux administrations fiscales de plusieurs grands Etats. Ce comité d'experts techniques a déposé à son tour un rapport, en 1925, où il étudie les doubles impositions et l'évasion

fiscale et propose diverses solutions. Ce comité a été élargi en nombre par l'adjonction de hauts fonctionnaires pris dans les administrations fiscales d'autres pays. Ce comité a condensé en formules plus nettes et plus pratiques les résultats des recherches du comité des savants économistes et a présenté, en 1927, le résultat de ses travaux, auxquels étaient annexés quatre projets de conventions bilatérales, dont deux relatifs à l'évasion fiscale et deux aux doubles impositions. De ces derniers, l'un concerne l'imposition du revenu, l'autre les droits de succession. Ces projets furent soumis en octobre 1928 à une conférence à laquelle participèrent les représentants de 27 Etats. Cette conférence a approuvé les projets de conventions en les retouchant légèrement et en les complétant par deux autres modèles paraissant mieux s'adapter aux systèmes fiscaux de certains Etats. Les principes suivants sont à la base de ces projets : pour les impôts réels, on doit suivre la règle de l'imposition dans le pays de la source du revenu, tandis que pour les impôts personnels, on doit accorder la préférence au pays du domicile. Enfin, pour les impôts successoraux, on recommande la taxation des valeurs mobilières dans le pays du domicile.

La matière des doubles impositions a également donné lieu, après la guerre, à côté de ces travaux d'application scientifique, à un très grand nombre d'études doctrinales, articles de revues et monographies, dans beaucoup de pays, dues à des juristes, des financiers et des économistes. Plusieurs savants spécialistes ont été invités à en faire l'objet

de leurs cours à l'Académie de droit international de La Haye, tels que MM. Griziotti, Einaudi, Seligman et Niboyet. M. Einaudi et M. Seligman ont fait parti du Comité des Savants économistes de la Société des Nations.

CHAPITRE II

Analyse du fondement scientifique de l'impôt et du rôle du domicile.

SECTION I. — Examen de la notion de l'allégeance fiscale et des diverses solutions proposées.

Après cette brève énumération historique des différents travaux et des solutions positives concernant la double imposition, nous allons passer à l'appréciation de leur résultat en tant qu'éclairant le problème de l'imposition des étrangers et du rôle qu'y doit jouer le domicile.

Nous examinerons d'abord les résultats des recherches scientifiques et, ensuite, les solutions adoptées par les législations internes et les conventions internationales, que nous comparerons avec les solutions préconisées par les experts de la Société des Nations. Naturellement, dans l'examen des solutions positives la plus grande part sera faite à la législation fiscale française et aux traités conclus par la France. Les impôts sur les revenus et les impôts sur les successions seront examinés séparément.

On verra si des principes généraux de taxation peuvent être dégagés des recherches doctrinales et

être mis facilement en œuvre et si, d'une façon générale, il convient de se placer sur le terrain de la théorie pure, si l'on désire arriver à des solutions effectives concernant le rôle qui doit être imparti au domicile dans la taxation des étrangers.

Pour répondre à la question sur quels principes est fondé le droit d'un Etat de prélever des impôts sur les étrangers ou sur les biens à l'étranger, il faut résoudre la question préalable, celle de savoir pourquoi on paie l'impôt, d'une façon générale.

Il est facile de donner de l'impôt une définition capable de rallier la plupart des suffrages, en disant que « l'impôt est un prélèvement opéré par l'Etat sur les facultés des contribuables, en vue de pourvoir aux besoins publics ». Seulement, une pareille définition est trop générale et ne nous renseigne pas suffisamment sur la vraie nature de l'impôt (1).

Diverses théories ont d'abord été proposées pour expliquer le fondement de l'impôt. On y a vu un louage d'ouvrage, un contrat d'assurance, de société. Toutes ces conceptions émanent de la théorie individualiste du « contrat social », selon laquelle les individus ont abandonné une partie de leur indépendance primitive en échange de services que l'Etat s'est engagé à leur rendre. Ces principes de l'*impôt-échange* ou de contre-prestation n'ont pas résisté à l'analyse et ont été aujourd'hui partout abandonnés. En effet, il a été reconnu que l'Etat n'est pas le produit d'une adhésion spontanée. C'est un organisme naturellement issu de l'histoire, s'imposant aux individus, et qui est séparé des per-

(1) Conf. ALLIX, *op. cit.*, p. 446.

sonnes contingentes des citoyens d'aujourd'hui. En ce qui concerne spécialement l'impôt, il ne saurait être question de contrat fiscal, car le paiement de l'impôt est obligatoire et non pas facultatif. En outre, les services que l'Etat rend à ses sujets sont indivisibles de par leur nature même. Ensuite, une part considérable de l'impôt est due sans que l'Etat fournisse aucun service en retour. M. le Doyen Allix, dans son ouvrage précité, donne comme exemple les arrérages de la dette publique.

« Dira-t-on que, dans ce cas, l'impôt représente le prix des services que l'Etat a rendus antérieurement à la société, au moyen des capitaux qu'il avait empruntés ? Mais d'abord, on ne voit pas pourquoi les générations présentes seraient tenues de payer des services passés dont elles ne profitent pas, et dont les générations disparues ont seules bénéficié. En outre, l'explication ne serait plausible que si les emprunts étaient toujours contractés dans un but utile. Or nombre de dettes nationales ont pour origine des faits de destruction ou de gaspillage dans lesquels on ne peut certainement pas voir des services de l'Etat. L'impôt ne sert pas seulement à payer les services de l'Etat, mais aussi les fautes de l'Etat (1). »

Une nouvelle conception de l'impôt fut élaborée. On chercha le fondement de l'impôt dans l'idée de la souveraineté de l'Etat et dans la solidarité sociale. Cette idée de solidarité sociale, qui est à la base de la notion moderne de l'Etat, a été mise en lumière par Emile Durkheim (2) et Léon Bourgeois (3). Suivant cette doctrine, tout homme

(1) ALLIX, *op. cit.*, p. 450.

(2) *La division du travail social*.

(3) *La Solidarité*.

entrant dans une collectivité donnée se trouve de ce fait grevé du devoir de collaborer aux intérêts généraux de ce groupe, non d'après les bénéfices qu'il en retire, mais d'après sa capacité personnelle à aider à la satisfaction de ces intérêts. Appliquée au problème fiscal, en ce qui concerne la collectivité étatique, ce principe conduit à la règle de l'imposition d'après les facultés.

Cette théorie de la faculté ou de capacité de paiement, ou théorie de *l'impôt-faculté* a été adoptée par les experts économiques de la Société des Nations dans leur rapport de 1923 :

« L'ancienne théorie de l'impôt était la théorie de l'échange, qui reposait sur la base philosophique de la société, telle qu'elle est établie dans le « Contrat social ». Selon cette théorie, les raisons et les limites de l'imposition découlent des principes d'un échange qui s'effectue entre l'Etat et l'individu. Cette théorie prenait deux formes différentes : la théorie des frais encourus et celle des services rendus. D'après la théorie des frais encourus, les impôts perçus devaient être en rapport avec les frais afférents aux charges assumées par l'Etat. D'après la théorie des services rendus, les impôts perçus devaient être en rapport avec les avantages particuliers conférés à l'individu. Aucune de ces deux théories ne pouvait ni éviter ni résoudre le problème de la double imposition internationale, car les charges assumées par un Etat donné ont trait non seulement à la personne même du contribuable résidant sur le territoire du dit Etat, en ce qui concerne sa sécurité, sa santé et son bien-être propres, mais aussi aux biens qu'il possède sur ce territoire (sans tenir compte, naturellement, des biens situés en dehors) : les services dont bénéficient ces biens sont la protection matérielle contre la spoliation, contre diverses sortes de dégâts matériels, ainsi que le maintien d'un régime légal

destiné à les défendre. Lorsque les biens se trouvaient dans un certain pays et la personne dans un autre, les complications étaient évidentes. De plus, il n'existait pas de méthode satisfaisante au point de vue de la répartition, soit des frais encourus, soit des services rendus.

Il n'est pas nécessaire d'entrer dans le détail de ces méthodes, car la théorie de l'échange a été intégralement remplacée dans les temps modernes par la théorie de la « faculté » ou la théorie de la « capacité de paiement ». Cette théorie est plus large que la précédente, car elle a conservé tout ce qui méritait d'être retenu dans la théorie des services rendus. Dans la mesure où les avantages que comporte l'acquisition de la richesse accroissent la faculté individuelle, ils constituent un élément qui n'est pas à négliger. Il en est de même pour les avantages que comporte la théorie de la faculté, si l'on envisage le point de vue « consommation », car on peut y faire rentrer même les frais que supporte l'Etat pour fournir le cadre approprié qui rend la consommation de la richesse possible ou agréable. La théorie de la faculté est donc la plus large (1). »

Seulement, cette doctrine de la solidarité sociale et d'impôt-faculté, qui a été dégagée dans le cadre de la souveraineté nationale, pour satisfaisante qu'elle soit comme principe de justice et de morale fiscale, ne peut pas servir utilement sur le plan international pour la distribution de l'impôt entre les diverses souverainetés intéressées. Des liens de solidarité peuvent unir un individu à plusieurs Etats à la fois et ce principe ne nous renseigne pas d'après quelles bases un individu sera considéré comme tributaire d'un Etat plutôt que d'un autre. Or, il s'agit, précisément, de rechercher à quelle

(1) V. Rapport, p. 20.

autorité fiscale l'individu doit compte de sa capacité fiscale en cas de concours possible de deux ou plusieurs autorités fiscales.

L'effort de la doctrine s'est donc porté sur ce problème épineux et complexe du rattachement fiscal international.

Le professeur Griziotti, qui a fait une remarquable synthèse des divers éléments de l'attachement ou d'*allégeance fiscale*, remarque que l'appartenance d'un contribuable à un Etat peut être de différents types et comporter plusieurs degrés (1).

« Parmi les rapports qui existent entre l'Etat et l'individu, il convient de distinguer la dépendance politique, la dépendance sociale et la dépendance économique. Il y a appartenance complexe à la souveraineté fiscale de l'Etat lorsqu'il y a réunion de deux de ces catégories ou de toutes les trois à la fois. La dépendance politique peut résulter de la qualité de sujet dans une colonie, de la demi-citoyenneté, de la citoyenneté non métropolitaine, enfin de la pleine qualité de citoyen ; la dépendance sociale se manifeste par le séjour, la résidence et le domicile ; enfin la dépendance économique est la conséquence de la participation aux actes de consommation, de circulation ou de production de la richesse dans un pays déterminé.

« Il y a d'autre part dans l'appartenance d'un individu à un Etat des différences de degrés. Le sujet d'une colonie, la personne qui a acquis la demi-citoyenneté et le citoyen d'origine n'ont ni les mêmes droits, ni les mêmes obligations politiques. Le séjour, la résidence et le domicile sont des indices de plus en plus forts de participation à la vie sociale et aux avantages qui en découlent ; la consommation, l'échange et la production de la richesse

(1) GRIZIOTTI, *l'Imposition fiscale des Etrangers*, in *Cours de La Haye*, vol. 13, 1926, p. 19.

sont des manifestations de plus en plus probantes de la participation à la vie économique d'un pays et aux bénéfices que procure, dans l'ordre économique, l'activité de l'Etat.

« Le citoyen qui est domicilié dans le pays et qui y déploie son activité productrice de richesse est entièrement et exclusivement sous la dépendance de l'Etat. Il profite du maximum des avantages généraux et particuliers procurés par la Société et par les services publics ; pour cette raison, il a devoir le plus complet de contribuer aux finances de son pays.

« L'étranger peut se trouver sous la dépendance de l'Etat, dans une mesure plus ou moins large et d'une façon plus ou moins durable, en raison de rapports d'ordre social ou économique ; parce qu'il y séjourne, y réside ou y fixe le centre de ses affaires ; parce qu'il consomme les produits du pays, même s'il s'agit de produits simplement exportés, ou bien encore parce qu'il y exerce un trafic ou une industrie. »

Le lien de la nationalité ou lien politique n'est plus considéré comme suffisant pour constituer le fondement de l'obligation fiscale, même pour les citoyens de l'Etat. Cette identification entre l'allégeance politique et fiscale ne se conçoit plus dans un monde où le déplacement des hommes et de la richesse est devenu si facile et si fréquent (1) Si le sujet d'un Etat réside depuis longtemps à l'étranger et ne possède aucun lien avec son pays d'origine, sauf celui de la nationalité, sa participation aux dépenses publiques ne doit être que tout à fait minime, car il ne jouit que d'un avantage, souvent

(1) Pourtant, le principe de nationalité, comme base de l'impôt, subsiste dans le système de l'impôt fédéral américain sur le revenu.

purement abstrait, celui qui dérive de la protection politique de son pays.

D'autre part, si l'on se base sur le principe de l'allégeance politique, va-t-on exempter de tout impôt un étranger qui réside depuis longtemps dans le pays, auquel il est lié, en plus, par de puissants liens économiques ? A moins de considérer l'installation permanente d'un étranger dans les frontières de l'Etat comme l'affirmation d'une candidature éventuelle à l'acquisition du lien nationalitaire (1) et l'installation temporaire comme aussi une sorte de sujétion d'un degré inférieur, ce qui serait étendre d'une façon purement artificielle la notion de nationalité, on n'arrive pas, sur ce terrain-là, à accorder aucune valeur fiscale au principe de l'allégeance politique vis-à-vis d'étrangers résidants.

On peut, il est vrai, envisager l'allégeance politique sous l'angle du principe de territorialité (2). Mais ce principe est complètement démenti par les faits. « Selon ce principe, depuis longtemps périmé, la loi fiscale, comme toute loi, expire aux frontières de l'Etat, mais la loi fiscale, véritable loi d'ordre public, oblige tous ceux qui habitent le territoire. Nos impôts frapperont la richesse sise en France et ses possesseurs indépendamment de leur nationalité, à l'exclusion de la richesse et des personnes se trouvant de l'autre côté de la frontière.

« En ce qui concerne l'imposition, le principe de la

(1) Conf. EINAUDI, *la Coopération internationale en matière fiscale*, in *Cours de La Haye*, vol. 25, p. 46.

(2) V. LAMOUCHE, *Essai sur le territorialité de l'Impôt*, Thèse Alger, 1927.

territorialité est faux. Pour le recouvrement, il reste vrai, l'administration française ne peut poursuivre devant les tribunaux étrangers, de même les administrations étrangères ne peuvent poursuivre devant les tribunaux français le recouvrement des impôts qui leur sont dus sur leur territoire (V. Cass. civ., 3 juill. 1928, *Gaz. Pal.*, 19 oct. 1928).

« Si nous revenons au fait même de l'imposition, nous voyons que la loi française frappe non seulement les biens et les personnes qui sont en France, mais encore des personnes et des biens qui sont à l'étranger (avoirs à l'étranger, traitements perçus à l'étranger), tandis qu'elle exempte des personnes et des biens qui sont en France (immunités diplomatiques) » (1).

Au surplus, le principe de la territorialité n'aboutit pas à une solution logique du problème de l'imposition suivant les facultés. En effet, il revient en somme à autoriser le gouvernement à frapper la matière imposable partout où elle se trouve à portée, sans se demander si elle a déjà été mise à contribution dans un pays voisin et sans se préoccuper de savoir s'il n'existe pas ailleurs des éléments d'imposition qui échappent à toute taxation.

Le second principe que l'on pourrait adopter est celui du domicile ou de résidence. Nous avons vu, en analysant le principe de l'allégeance politique, que le domicile ou une résidence d'une longue

(1) V. G. WATRIN, in *Rép. de Lapradelle*, v^o *Impôts*, p. 591 ; Conf. E. PILON, *Principes et technique des droits d'Enregistrement*, t. I, n^o 69 et s. ; Conf. NIBOYET, *les Doubles impositions au point de vue juridique*, in *Cours de La Haye*, t. 31, p. 46 et Cass. req., 5 mai 1924. S. 1925.1.376.

durée peuvent être envisagés comme une sorte de citoyenneté de second degré. Griziotti classe ce principe sous la rubrique de l'attachement social, ce qui l'éloigne de l'idée d'une allégeance politique pour le rapprocher de celle d'une obligation d'ordre économique. En effet, l'appartenance sociale est ordinairement accompagnée d'un minimum d'appartenance économique par suite de la consommation que l'étranger fait dans le pays. Ceux qui résident d'une façon permanente ou habituelle dans un Etat participant, de ce simple fait, aux avantages procurés par les services de l'Etat et par la vie au sein de la Société nationale. Ils doivent, par conséquent, contribuer aux dépenses de ce groupement. Cependant, ce principe à lui seul ne saurait suffire. Il exclut la contribution de biens appartenant à des non-résidents. L'Etat dans lequel se trouve la résidence est ainsi favorisé au détriment de l'Etat dans lequel se trouvent les biens source du revenu. Le domicile ne peut donc être adopté à l'exclusion de tout autre facteur.

On peut encore recourir au principe de la situation ou du siège des biens. C'est le lieu de la chose ou *locus rei sitae*, entendant par là les biens matériels aussi bien qu'immatériels, tels que les revenus du travail, de l'industrie, du commerce, ou des placements de capitaux. Lorsque la source du revenu est matérielle, le lieu d'origine du revenu se confond avec le lieu où est située la chose productive de revenu ; quand la source du revenu est incorporelle, le lieu de la création du revenu est celui où s'exerce l'activité qui donne lieu à la création du

revenu. Il est possible de dire que l'Etat concourt à la production du flux de richesse nouvelle, en assurant les conditions sans lesquelles sa création serait impossible. Les services qu'il rend sont en majeure partie des « biens invisibles », ce que les économistes appellent des « biens instrumentaux » ou conditions nécessaires pour produire les biens directs. L'Etat a, donc, le droit de participer dans la répartition du produit commun, dans ce que Marshall appelait le « dividende national ». Mais alors, l'Etat n'ayant pu collaborer à la production là où il ne s'étend pas, les limites de l'imposition coïncident avec les limites territoriales (1). Donc, en suivant uniquement ce principe, on revient au principe de la territorialité, qui est condamné par tout le monde. En outre, si l'on adoptait ce critère, on se heurterait à la difficulté de déterminer, dans une économie internationale, où se trouve le lieu où la richesse a été produite. Tant que l'impôt frappe les choses ou les biens matériels, ce principe pourrait à la rigueur suffire, mais il devient inopérant le jour où l'on impose les biens immatériels, tels que les revenus du travail ou de l'activité professionnelle. Or, précisément, le produit des affaires, des carrières et des professions se révèle de nos jours de plus en plus comme source de richesse. En outre, avec ce régime, on exempterait de toute obligation fiscale les résidents à titre permanent ayant des biens situés ailleurs ou des revenus provenant du dehors.

Pour ces diverses raisons, on ne peut pas adopter,

(1) Conf. EINAUDI, *op. cit.*, p. 54.

à titre unique, aucun des principes ci-dessus exposés. Une notion nouvelle et plus complexe s'est dégagée des études qui ont été faites sur cette question. C'est la notion de l'allégeance économique, qui s'oppose à la doctrine primitive de l'allégeance politique, avec ses diverses modalités. D'après le principe de l'allégeance économique, une personne doit être imposée par les Etats, auxquels la rattachent des intérêts économiques. « Le montant total des impôts acquittés selon la capacité de paiement du contribuable devrait être réparti entre les autorités fiscales concurrentes, en proportion des intérêts économiques de ce contribuable qui relèvent de chacune des autorités en question » (1). Selon les experts, « la solution parfaite du point de vue théorique serait que la faculté totale de l'individu fut imposée, mais qu'elle ne fût imposée qu'une fois, et que les sommes dues fussent partagées entre les diverses autorités fiscales, selon les intérêts que possède l'individu dans chacune de ces circonscriptions fiscales ».

Cette nouvelle doctrine de l'allégeance économique est celle qui a réuni à l'heure actuelle le plus grand nombre de suffrages.

Il faut remarquer que, selon les experts, elle doit s'appliquer non seulement aux impôts sur le revenu ou sur la fortune, mais également aux droits de succession.

Le principe de l'allégeance économique est certainement la tentative la plus compréhensive qui ait été faite jusqu'ici pour expliquer le fondement

(1) *Rapport des Experts économiques*, p. 22.

de l'impôt et du droit de taxer les étrangers. Nous devons examiner ses éléments constitutifs et comment les devoirs fiscaux d'un contribuable doivent être répartis entre les divers Etats intéressés. Il s'agit donc de déterminer de quelle manière et dans quelle mesure un individu peut utiliser les services de deux ou plusieurs gouvernements de façon à le rendre tributaire de ces gouvernements. Pour établir le lien qui peut exister entre une personne et une autorité fiscale, il faut examiner toutes les phases par lesquelles passe la richesse depuis sa création jusqu'à sa consommation. Ces phases correspondent approximativement aux quatre divisions classiques de l'économie politique : 1^o la production matérielle de la richesse et par conséquent son lieu d'origine ; 2^o l'acquisition définitive du produit achevé, si la production matérielle implique plusieurs stades susceptibles d'être réalisés dans divers pays, donc, le lieu où se trouve la richesse produite ; 3^o la possession ou le droit au transfert des résultats économiques de la richesse, donc, l'endroit où l'on peut faire valoir les droits à la richesse ; 4^o la dépense, la consommation ou le remploi de la richesse, par conséquent, le lieu où la richesse peut être consommée ou autrement employée, c'est-à-dire, ordinairement, le lieu de la *résidence* ou du *domicile* du propriétaire de la richesse.

A ces quatre éléments correspondent, par conséquent, les quatre questions essentielles concernant l'endroit où il y a lieu de prélever l'impôt : 1^o En quel lieu le revenu imposable est-il créé matériellement ? 2^o En quel endroit est-on en

présence des résultats définitifs du processus complet de la production ? 3^o En quel endroit est-il possible de faire valoir les droits au transfert de ces résultats ? 4^o En quel lieu la richesse est-elle dépensée, consommée ou affectée à un autre usage ? (1)

Parmi ces quatre principes, on est d'accord que les deux plus importants, auxquels les autres peuvent se ramener, sont ceux de l'origine et du *domicile*, correspondant au lieu de production de la richesse et au lieu de la consommation. On prélevera l'impôt au lieu de production du revenu ou au lieu de la résidence du contribuable, selon que prédominera le facteur de la production ou celui de la consommation, quitte à faire intervenir éventuellement, et à titre accessoire, les deux autres éléments secondaires.

On a essayé ensuite à classer les différentes catégories de biens par rapport aux éléments constitutifs de l'allégeance économique. On devrait tenir compte exclusivement ou principalement de l'origine ou de l'emplacement pour les richesses matérielles et du *domicile* ou de la *résidence* pour les biens incorporels.

Les experts se sont rendu compte de l'impossibilité de distinguer, dans chaque catégorie de biens, la part exacte de l'allégeance économique revenant à l'origine ou au domicile.

« Il est absolument impossible de distinguer dans chaque catégorie la part exacte de l'allégeance économique qu'il

(1) V. W. OUALID, *Revue de Science et de Législation financières*, 1927, p. 16.

faut attribuer à l'origine ou au domicile. Une telle tentative présenterait un caractère d'arbitraire trop marqué. Mais si deux pays quelconques désirent procéder à cette répartition, ils devront se laisser guider, en théorie tout au moins, par l'analyse qui précède.

« Si la répartition exacte de l'importance respective à attribuer à l'origine et au domicile pour chaque classe de richesse devait conduire à des complications trop grandes, il serait possible d'arriver à une solution approximativement équitable, en attribuant complètement à l'origine les catégories de la première division et au domicile celles de la seconde. Ce que chaque pays perdrait dans un cas, il le gagnerait approximativement dans l'autre, et cette méthode présenterait, en outre, le grand avantage d'être relativement simple (1). »

En se basant sur l'analyse des différents éléments composant l'allégeance économique, les experts ont proposé quatre méthodes alternatives d'éviter les doubles impositions :

1^o *Méthode de dégrèvement des revenus provenant de l'étranger.* — D'après cette méthode, un pays déduit du montant de l'impôt dû par ses résidents tout impôt acquitté par eux à l'étranger sur leurs revenus imposables.

2^o *Méthode d'exemption du revenu allant à l'étranger.* — Elle est à l'opposé de la précédente. C'est le pays de l'origine qui est appelé à faire le sacrifice de l'impôt sur les sources de revenus se trouvant sur son territoire allant à des personnes non-résidentes.

(1) V. *Rapport des experts économiques*, p. 43.

3^o *Méthode de la subdivision des impôts.* — On partage, par voie de convention, le produit d'un impôt déterminé entre le pays d'origine et le pays de la résidence.

4^o *Méthode de classement et de répartition des sources.* — Elle consiste à classer et à répartir, par voie de convention, les diverses catégories de biens entre les pays intéressés. Certains biens seraient taxés au lieu de l'origine, d'autres au lieu de la résidence. Cette ventilation accomplie, chaque Etat taxe indépendamment de l'autre la partie des richesses qui lui est attribuée.

Après avoir défini les méthodes possibles et indiqué qu'elles pouvaient se combiner, les experts économiques les appliquent aux diverses catégories d'impôts. Ayant classé précédemment les biens par rapport aux critères de l'origine et du domicile, ils examinent les impôts du point de vue du jeu isolé ou combiné des diverses méthodes énumérées.

Leur conclusion définitive ne paraît pas être catégorique. Ils semblent, néanmoins, recommander la méthode de la classification, en partie modifiée par celle de la division, pour les droits de succession, les impôts spéciaux sur le capital, le rendement et le chiffre d'affaires, alors que pour l'impôt sur le revenu, proprement dit, ils préconisent l'application du principe du *domicile*, c'est-à-dire l'exemption réciproque des non-résidents. Cependant, prévoyant que certains pays hésiteront à abandonner le principe de la taxation à la source, les experts

économistes recommandent dans ce cas aussi l'emploi de la méthode de la classification modifiée, éventuellement, par celle de la division. Ils émettent l'espoir que pour l'impôt sur le revenu on finira par adopter le principe du *domicile*, avec l'adoption de plus en plus généralisée de l'impôt personnel sur le revenu et la disparition progressive de la distinction entre pays créanciers et débiteurs (1).

Le rapport des savants économistes était une étude théorique et scientifique du problème de l'impôt envisagé surtout au point de vue international. On peut considérer les résultats consignés dans leur rapport comme représentatifs dans une grande mesure de la théorie moderne de l'impôt. En effet, le Comité des Experts scientifiques réunissait quatre savants éminents appartenant à des pays différents et, en outre, leur rapport servit de point de départ aux études des conférences des experts techniques et gouvernementaux, auxquelles prirent part les représentants de presque tous les pays et de tous les systèmes fiscaux et qui l'adoptèrent pour sa partie théorique.

Les travaux des experts techniciens et gouvernementaux ont un caractère administratif et pratique et, de ce fait, se rapprochent des solutions positives, dont l'examen sera fait dans la deuxième partie. Ici nous résumerons brièvement les directives générales qui se dégagent de leurs rapports, en renvoyant à cette deuxième partie de notre thèse l'analyse des projets de conventions annexés

(1) Conf. SELIGMAN, in *Cours de La Haye*, vol. 20, p. 566.

à ces rapports. Puisque ces projets de conventions ont été établis par des représentants gouvernementaux, il est possible de les classer avec les solutions positives, d'autant plus que ces projets de conventions serviront de points de repère et de comparaison avec les solutions positives des diverses législations et, particulièrement, du droit fiscal français.

Les experts techniques se sont inspirés dans une grande mesure du rapport des économistes, mais également des travaux de l'Institut de Droit international, de la Chambre de commerce internationale et enfin des législations ou conventions existantes. Si la tendance générale des experts techniques est conforme aux recommandations des experts scientifiques, ils ne les suivirent, cependant, pas dans toutes leurs conclusions. Les savants économistes prirent comme base la distinction économique et juridique des biens pour asseoir sur elle l'allégeance économique et l'attribution fiscale, tandis que les experts techniques, qui, ne l'oublions pas, appartenaient aux administrations fiscales des différents pays, se servirent de la notion administrative des impôts et de leur distinction, pour en déduire la compétence fiscale des Etats et classer les biens par rapport à elle.

Considérant qu'il était impossible de découvrir une solution simple ou de dégager des doctrines générales du chaos de plans, d'idées ou de faits, mais sentant la nécessité d'y mettre quelque ordre et une certaine unité de principes, ils ont pensé à utiliser cette classification administrative des im-

pôts, qui leur était familière, pour arriver à une solution.

Ils observent que la plupart des pays connaissent deux grandes catégories d'impôts, susceptibles de donner lieu à la superposition : 1^o Les impôts réels ou cédulaires, assis sur les biens, sans considération de la personne du contribuable ; 2^o les impôts personnels sur le revenu, auxquels peuvent être assimilés les impôts sur le capital et les successions.

Pour les premiers, la notion de l'origine ou de la source devrait l'emporter, c'est-à-dire, en somme, le système de l'attribution de revenus, tandis que la notion de *domicile* doit prévaloir pour l'impôt personnel sur le revenu. Bien entendu, des dérogations, des nuances et des dégrèvements peuvent être prévus à l'intérieur de chacune de ces deux grandes subdivisions, mais cela ne doit être fait qu'à titre exceptionnel et en restant dans certaines limites.

Ce qui est très intéressant pour nous, les experts techniques ont compris l'utilité de dégager la notion du domicile et d'en donner une définition. En effet, puisqu'un rôle très important est dévolu au domicile dans le système d'imposition internationale, il est nécessaire de s'entendre sur le lieu où se trouve ce domicile, car autrement toutes les conventions sur le rôle du domicile n'aboutiraient à rien, car elles laisseraient place aux conflits des diverses législations relativement à la détermination du domicile. Au lieu d'éviter les conflits d'imposition, on les laisserait pénétrer par une autre porte.

Pour la définition du domicile fiscal, les experts

techniques ont distingué entre l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les successions.

En ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, on a adopté la définition suivante : « *Sera considéré comme Etat du domicile pour l'impôt général sur le revenu, l'Etat où le contribuable à sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation* » (1).

Les experts ajoutent que « Les mots *foyer permanent* éveillent l'idée d'une installation familiale d'une certaine durée. Même celui qui séjournerait dans un hôtel pendant plusieurs mois pourrait être considéré comme y résidant normalement ». Ils entrevoient la possibilité où un contribuable aura un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, auquel cas « l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée de séjour au cours de l'année fiscale, ou selon un partage à déterminer de commun accord par les administrations compétentes ».

Pour les droits de succession, on proposa une autre définition : « *Sera considéré comme Etat du domicile pour les impôts sur les successions l'Etat dans lequel le de cujus avait, au moment de sa mort, élu sa résidence avec l'intention manifeste de l'y maintenir* » (1).

A défaut de domicile, au sens précédent, l'Etat dont le *de cujus* était ressortissant sera considéré comme Etat du domicile.

Les experts remarquent, en ce qui concerne leur

(1) V. les Projets de Conventions et les Commentaires, in Doc. F 212 et C 216 (de la S. D. N.).

définition du domicile fiscal en matière de l'impôt sur le revenu, qu'elle est donnée « en des termes qui ont été longuement discutés et qui s'inspirent de la plupart des législations » et, en ce qui concerne le domicile pour les impôts successoraux, que la définition qu'ils en donnent « semble représenter l'accord maximum susceptible d'exister entre les divers codes nationaux ».

Il est intéressant de reproduire textuellement les commentaires des experts concernant le « domicile fiscal » d'une façon générale et les raisons qui les ont amenés à distinguer entre le domicile en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions :

« Dans tout ce qui précède à chaque instant reviennent les expressions « Etat du domicile », « domicile du débiteur », « domicile du créancier », etc. La détermination du sens exact de ces expressions constitue un des points les plus délicats de notre tâche ; il varie d'ailleurs selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales.

« Quand on lit, soit les ouvrages théoriques, soit les textes de législation intérieure des divers Etats, soit enfin les diverses conventions internationales existantes en matière fiscale, on ne peut manquer d'être frappé de la diversité des termes employés : « domicile », « résidence », « simple demeure », « habitation », « nationalité », « siège », et « lieu de principal établissement ». Ces locutions s'entrecroisent sans qu'on puisse, *a priori*, dégager une notion simple susceptible de s'appliquer à la matière de la double imposition. La Section juridique du Secrétariat de la Société des Nations nous a exposé dans un fort intéressant memorandum toutes ces différences de législation et de doctrine.

« A notre avis, il faut tout d'abord écarter une confu-

sion possible. Les résolutions qui suivent ne visent que les principes ou les traités relatifs à la double imposition et nous n'avons aucunement l'intention de suggérer aux Etats des changements dans la conception que se fait chacun d'eux, en droit civil, en droit administratif, ou même en droit fiscal intérieur, du « domicile », de la « simple résidence », etc. Il faut donc, en lisant ces résolutions, avoir en vue uniquement le « domicile fiscal » et même le domicile fiscal défini en vue seulement de l'application de ces résolutions.

« En second lieu, nous sommes arrivés à la conviction qu'aucune solution ne pouvait s'appliquer indifféremment à toutes les natures d'impôts. Une notion déterminée de domicile fiscal peut servir de base à un accord pour une catégorie d'impôts et non pour l'autre ; il n'y a d'ailleurs là rien de contraire à la logique, et, même dans la législation interne d'un pays, les grandes classes d'impôts ne considèrent pas de la même façon le domicile fiscal du contribuable.

« Nous avons été amenés, pour les personnes physiques, à envisager deux définitions différentes : l'une applicable en matière d'impôt sur le revenu, l'autre relative aux droits de succession. Les impôts annuels visent, en effet, l'activité qu'a exercée le contribuable, les revenus dont il a disposé pendant une période déterminée. Ils tendent à se modeler chaque année sur les changements matériels dans la situation des contribuables. Les droits de succession, au contraire, ne sont perçus qu'une seule fois et essaient de saisir l'ensemble des facultés contributives d'une personne, au moment où ses capitaux et ses propriétés diverses vont changer de mains (1). »

« L'article 2 expose le principe en vertu duquel c'est l'Etat du domicile du *de cujus* qui peut établir l'impôt sur l'ensemble de la succession du défunt, quelle que soit la situation des biens, mais sous réserve de certaines

(1) Doc. F. 212 (S. D. N.), p. 20.

déductions prévues à l'article 4. Il définit également le terme « domicile ». On verra que la définition diffère de celle qui a été adoptée pour les impôts personnels sur le revenu.

« Il est évident que la conception du domicile qui convient à un droit perçu une fois pour toutes lors du décès, implique une résidence plus longue que celle qui sert de base à un impôt annuel tel que l'impôt sur le revenu. Il est peu probable qu'un Etat quelconque prétende exercer le droit de percevoir un impôt successoral sur l'ensemble des biens d'une personne décédée sous prétexte qu'au moment de sa mort elle résidait sur son territoire d'une façon temporaire, alors que son foyer permanent et sa véritable allégeance économique se trouvaient ailleurs. Toutefois, lorsqu'on cherche à définir le caractère précis et la durée de la résidence qui justifieraient un impôt fondé sur le domicile, on trouve des divergences très importantes entre les systèmes juridiques des divers pays du monde. Dans ces circonstances, il n'a pas été possible d'aller au delà d'une définition qui semble représenter l'accord maximum susceptible d'exister entre les divers codes nationaux.

« On peut espérer que la conception du domicile que le Comité a adopté sera généralement admise par les divers Etats. S'il en est ainsi, la conclusion d'accords bilatéraux — et peut-être même d'accords généraux — se trouvera considérablement facilitée. Par contre, en l'absence d'une telle acceptation, il est difficile de voir comment on pourrait conclure des arrangements satisfaisants permettant d'atteindre le but que l'on se propose (1). »

Il importe de signaler que le Comité de la Chambre de commerce internationale sur la double imposition a approuvé presque en entier les résolutions des experts techniques. Le fait qu'une association

(1) Doc. C. 216 (S. D. N.), p. 20-21.

qui groupe des hommes d'affaires représentant les plus importants établissements commerciaux du monde ait fait siennes, après les avoir longuement et sérieusement étudiées, les recommandations du comité des experts techniques, montre toute leur valeur et utilité aux yeux des contribuables internationaux.

La Chambre de commerce internationale a attaché une grande importance à la distinction entre impôts réels et personnels, qu'elle désirerait voir introduite dans la législation de tous les pays. Elle croit particulièrement condamnable le prélèvement d'un impôt personnel sur le revenu par le pays d'origine, car elle estime qu'une pareille pratique dérive d'une confusion entre ces deux catégories d'impôts et entraîne pour conséquence une double imposition à laquelle on ne saurait remédier (1).

Il est curieux de constater que dans les théories modernes du fondement de l'impôt on revient, dans une certaine mesure, à la théorie de l'impôt-échange.

On s'en aperçoit de l'exposé de la théorie de l'allégeance économique élaborée par les experts scientifiques, auxquels, pourtant, le professeur Griziotti reproche d'avoir éludé le problème de la justification de l'impôt.

La théorie de l'impôt-échange transparaît dans ce passage du Cours de M. Einaudi, un des co-au-

(1) V. l'opinion du Prof. T. S. ADAMS, Président du Comité de la Chambre de commerce internationale, in *Proposed and Applied Methods of Preventing Double Taxation*, par Mitchell B. CARROLL, Circular Letter n° 122 du Department of Commerce des Etats-Unis d'Amérique.

teurs du Rapport des experts scientifiques : « Il est certainement raisonnable d'étendre le droit d'empire de l'Etat à tous ceux qui, pour des raisons d'instruction ou d'avantage économique ou d'inclination personnelle, sont venus se mettre sous sa protection. Tous ces gens-là tirent avantage des services de l'Etat : ils lui sont donc redevables des moyens de couvrir les frais de ces services » (1).

Le même Einaudi semble admettre qu'on peut envisager l'Etat comme un producteur de services publics, l'autorisant à prélever une quote-part dans le flux des biens et des services produits sur son territoire (2).

Seligman, un autre auteur du Rapport des savants économistes, distingue entre les impôts « personnels » et les impôts « semi-personnels ». Pour les premiers, il reste fidèle à l'idée de capacité, tandis que pour les seconds, il accorde une certaine influence au principe du bénéfice (3).

On arrive également à la théorie de l'impôt-échange si l'on considère l'Etat « comme un syndicat de services publics » :

« L'Etat existe pour le public et non le public pour l'Etat ; c'est une traduction moderne de l'adage : *Rex propter regnum, non regnum propter regem*. La fin de l'Etat est le service public et le moyen, la puissance publique. L'Etat est une puissance finalisée, et cette fin de l'Etat : le service public, devient chaque jour plus importante. Les besoins du public sont illimités. Voilà longtemps que l'Etat est sorti de ses attributions primitives : paix, police

(1) V. EINAUDI, *op. cit.*, p. 46.

(2) *Ibidem*, p. 54.

(3) V. SELIGMAN, *op. cit.*, p. 549, 587.

et justice et d'aucuns parlent aujourd'hui de l'« Hypertrophie de l'Etat » (Cruse-Roger, 1 vol. in-8°, 134 p. Alcan, 1928).

« Quoi qu'il en soit les exigences du public aboutissent à la multiplication des services publics, dont profitent aussi bien les étrangers que les Français (1). »

En ce qui concerne le professeur Griziotti dont on a déjà cité plus haut un passage, pour lui le fondement de l'impôt réside dans les avantages qu'un individu retire de l'appartenance à un groupement étatique. Ce qu'il appelle la « cause » de l'impôt consiste dans les avantages généraux ou particuliers qui résultent pour l'individu de l'association, Etat, province, ou commune, à laquelle il appartient. Les trois facteurs qui déterminent, en général, la part contributive de chacun des associés sont :

a) Les avantages généraux qui résultent du fait d'appartenir à un groupement politique, économique ou social.

b) Les avantages particuliers qui proviennent de l'activité sociale.

c) L'aptitude ou la capacité de l'individu à fournir la contribution requise par la vie collective (2).

Autrement dit, c'est le principe de la solidarité et de l'impôt-faculté combiné avec la théorie de l'impôt-échange, mais cette dernière prise dans une acception beaucoup plus large et moins directe qu'autrefois.

(1) V. *Rép. de Lapradelle*, v° *Impôt*, par G. WATRIN, n° 1.

(2) V. GRIZIOTTI, in *op. cit.*, p. 12.

Ceci amène Griziotti à formuler de la façon suivante le concept général de l'impôt :

« L'impôt est un prélèvement coercitif sur les personnes et sur les entités qui bénéficient d'avantages généraux et particuliers par le fait qu'elles appartiennent à l'Etat, prélèvement exercé indépendamment de la prestation de services publics particuliers de la part de l'Etat.

« Le contribuable reçoit des avantages généraux ou particuliers, médiats ou immédiats, de l'entité publique qui exerce le droit d'imposition, mais il ne bénéficie, à l'occasion ou en conséquence du paiement de l'impôt d'aucun service particulier, comme c'est le cas lorsqu'il s'agit d'une taxe (1). »

Et plus loin :

« En somme, de tout ce qui a été dit précédemment, on peut conclure que l'impôt est un rapport obligatoire personnel de droit public. Il tire son origine de l'appartenance politique, économique ou sociale à l'Etat. Il a pour cause juridique en même temps que pour justification morale le fait de la participation du contribuable aux avantages généraux et particuliers qui résultent de la Société, de l'économie nationale et de l'activité de l'Etat. L'impôt apparaît comme une manifestation de la volonté unilatérale de l'Etat, mais la norme juridique et politique qui en prévoit la perception est créée avec le concours indirect des contribuables eux-mêmes et confirmée par leur acquiescement ou leur résignation qui est un élément indispensable pour que la règle puisse être efficacement appliquée par l'Etat (2). »

« La détermination de la véritable nature juridique de l'impôt met en lumière les données qui servent de base à l'imposition des étrangers ; le droit d'imposition est

(1) *Ibidem*, p. 18.

(2) *Op. cit.*, p. 33-34.

exercé à leur égard pour la même cause juridique qui explique le prélèvement de l'impôt sur les citoyens, c'est-à-dire la participation aux avantages qui résultent, pour les uns et pour les autres, de la vie sociale, économique et politique qui se déploie dans l'Etat (1). »

Mais si les causes d'imposition sont les mêmes, cela ne veut pas dire que l'étranger doit être imposé de la même façon que le citoyen. D'ailleurs « les étrangers, comme les citoyens, peuvent participer d'une façon plus ou moins intense à cette vie » (sociale, économique et politique) ; « d'où la nécessité d'étudier pour les uns et pour les autres les conditions et les circonstances très différentes qui justifient l'application de l'impôt. On devra tenir compte à cet égard de leur capacité contributive propre et aussi des caractères fondamentaux de la dépense publique pour laquelle la recette est perçue » (1).

De même, plus loin, cet auteur insiste encore sur cette idée :

« Dans l'Etat moderne, un impôt, pour être justifiable du point de vue juridique comme du point de vue éthique et politique, doit se rapporter aux avantages que le contribuable tire de l'Etat qui exerce le pouvoir fiscal et doit être limité par ces avantages. L'impôt que le législateur, dans son appréciation politique, estime devoir être appliqué peut être d'autant plus important que le bénéfice procuré est plus grand.

« Les simples avantages qui dérivent de l'activité économique nationale et du développement social d'un pays suffisent à justifier l'obligation de payer l'impôt à l'Etat qui représente politiquement et juridiquement le pays

(1) *Op. cit.*, p. 33-34.

lui-même. Mais, en dehors de ces avantages généraux et indirects, on doit prendre en considération les bénéfices qui résultent de l'activité de l'Etat lui-même, et en particulier de cette action complexe de l'Etat moderne qui est la cause du développement croissant des dépenses publiques et qui provoque l'augmentation des impôts.

« Ainsi, en examinant la faculté d'imposition des étrangers, on doit faire, dans chaque cas particulier, une comparaison idéale entre la nature des dépenses auxquelles le prélèvement peut génériquement servir, entre l'impôt qu'il s'agit de justifier et la situation où se trouve l'étranger (1). »

Le retour partiel, et sur une base élargie, au principe de l'impôt-échange a été causé, comme on l'a indiqué plus haut, par le besoin de répartir l'allégeance fiscale entre les divers pays. Cette transformation de la théorie de l'impôt est une illustration intéressante des modifications que les exigences de la vie internationale font subir à des notions primitivement destinées à l'usage purement interne.

L'œuvre scientifique des experts de la Société des Nations a subi diverses critiques.

Le professeur Schanz relève des contradictions dans le Rapport des savants. En effet, celui-ci recommande la méthode de l'exonération des revenus revenant à des non-résidents, qui s'appuie sur le critérium de l'impôt dans l'Etat du domicile, tandis que, dans sa seconde partie, il déclare que le domicile ne saurait être adopté à l'exclusion de tout autre facteur (2).

(1) GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 48.

(2) G. SCHANZ, Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund. *Finanz. Archiv.*, 1923, p. 363.

Le professeur Griziotti, comme on a déjà eu l'occasion de le dire, adresse aux experts scientifiques le reproche plus grave d'avoir, peut-être à dessein, évité le problème du fondement de l'impôt ; d'avoir recherché des moyens de concilier les prétentions de deux pays en cause par des « critères qui peuvent trouver leur justification dans des motifs d'opportunité politique, mais non certes dans des raisons de justice fiscale » (1).

Il leur reproche également d'avoir trop voulu aboutir à un principe unique de taxation, ce qui est en opposition avec la nature des choses, car il y a des principes multiples à la base de l'imposition internationale qui reflètent la complexité des rapports économiques et sociaux, abstraction faite des rapports politiques, que les experts, d'après lui, ont eu le tort d'éliminer complètement. Pourtant, cette complexité devrait justifier le prélèvement par un ou plusieurs Etats, sur la même richesse ou sur le même contribuable, d'impôts multiples, destinés à épuiser la capacité contributive des individus en se fondant sur les obligations qu'ils ont envers un ou plusieurs Etats, à raison des avantages qu'ils en retirent, c'est-à-dire comme conséquence de leur appartenance politique, économique ou sociale. Il considère que, par suite du fait que les fondements du droit d'imposition n'ont pas été étudiés, les critères adoptés pour déterminer la compétence fiscale ont conduit les experts à des analyses fort complexes et tortueuses et qu'on aurait pu arriver aux mêmes résultats par des mé-

(1) GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 94.

thodes beaucoup plus simples et moins obscures que celles employées par le Rapport.

M. Griziotti s'est proposé de rassembler la « somme pour ainsi dire raisonnée de critères hétérogènes » et il les intégra dans sa synthèse de l'allégeance fiscale, basée sur l'attachement politique, social et économique (1).

On doit reconnaître que le reproche de complexité et d'une certaine contradiction est mérité par le Rapport des Experts économistes, mais il ne faut pas oublier qu'il s'agit, pour ainsi dire, de la première tentative importante de résoudre, sur des bases scientifiques et pratiques, le problème de l'imposition internationale. Cependant, il n'est pas juste de dire que les savants économistes n'ont pas cherché à approfondir le problème du fondement de l'impôt. Il nous semble avoir montré qu'ils y sont, au contraire, parvenus dans une grande mesure. D'ailleurs, tout en faisant de nombreuses réserves, Griziotti rend hommage à la valeur de l'effort tenté.

D'autre part, il n'est pas tout à fait exact, non plus, de soutenir que les quatre savants avaient l'idée préconçue d'arriver à une imposition unique, puisque, comme le reconnaît Griziotti lui-même, des méthodes de taxation très variées sont proposées dans le Rapport.

Ce qui est intéressant pour nous, c'est que l'effort de synthèse de Griziotti se réduit, par l'analyse de l'allégeance ou appartenance politique, économique et sociale, aux principes concrets de

(1) V. *supra*, p. 65.

l'origine du revenu et du domicile du contribuable ou de la résidence continue. Seulement, si, dans la théorie de Griziotti, l'impôt personnel sur la capacité économique globale devrait être perçu par l'Etat du domicile, c'est parce que cet impôt ne devrait taxer que le revenu consommé, le domicile étant alors, par excellence, le lieu de la consommation de la richesse. Dans ce système le revenu est évalué en tenant compte du genre de vie du contribuable, par le moyen de divers indices. Ainsi seraient réduites les possibilités de fraude et serait assurée une plus grande uniformité et une meilleure péréquation de l'impôt.

« Si l'on conçoit ainsi l'impôt personnel sur le revenu, c'est-à-dire sous la forme d'un impôt sur le revenu consommé, il est naturel que ce soit le pays du *domicile* ou, mieux, le pays de la *résidence*, qui soit compétent pour le prélever ; le fait de consommer est, en effet, inséparable du fait de résider, qui lui-même suppose la participation aux dépenses publiques, qui augmentent avec l'accroissement de la population et l'amélioration de son genre de vie » (1).

Parlant ailleurs des résidents tirant leurs revenus de l'étranger, Griziotti dit : « C'est par des actes de consommation qu'ils manifestent leur capacité contributive dans le lieu d'imposition et, dans ces conditions, il est logique qu'en ce qui les concerne, on ne prélève que des impôts proportionnels à la quantité de richesse consommée, impôts qui du reste représentent une source de revenus considé-

(1) V. GRIZIOTTI, p. 149,

nable pour le trésor. Le fait que ces personnes dépendent de l'Etat n'entraîne pour celui-ci aucune dépense relative au développement de la production ; c'est pourquoi il ne doit pas prélever l'impôt sur la richesse créée en dehors de ses frontières » (1).

Si, par contre, on envisage l'impôt personnel non comme un impôt sur le revenu consommé ou dépensé, mais sur le revenu produit, alors Griziotti estime que ce type d'impôt personnel sur le revenu joue le même rôle que les impôts réels et se confond avec eux. Dans ce cas, on ne voit pas pourquoi cet impôt serait perçu par l'Etat du domicile et non par celui de l'origine des biens. Par là, Griziotti heurte le concept généralement admis de l'impôt personnel sur le revenu qui est assis sur les facultés globales du contribuable et ne peut pas, logiquement, être aménagé comme un impôt sur les biens.

Ce reproche de n'avoir par saisi la vraie nature de l'impôt sur le revenu est également adressé aux conclusions des experts techniques, pour lesquels, cependant, il se montre beaucoup moins sévère, car il reconnaît que leur rapport est tout à fait remarquable, tant par les méthodes suggérées pour éviter la double imposition, que par la clarté et la précision des conclusions qui y sont exposées.

Il loue les experts techniques de n'avoir pas exclu la possibilité de la participation de plusieurs Etats à l'imposition du même contribuable et d'avoir cherché à établir des critères pratiques pour éliminer la double imposition, soit par le moyen de la ventilation des impôts, soit par le moyen de

(1) V. GRIZIOTTI, p. 54.

conventions internationales. S'il relève des contradictions entre les principes admis par eux et leurs conclusions pratiques, il comprend qu'il s'agit d'une « transaction entre les principes de la logique fiscale et les prétentions des gouvernements ; il est évident qu'on désire faciliter aux Etats les premiers pas dans la voie du rapprochement et de la collaboration en matière de droit international fiscal » (1). Par conséquent, on voit que Griziotti admet la possibilité d'une attitude opportuniste.

Un autre auteur italien, le professeur Einaudi, qui ne participa pas aux travaux de Genève, mais donna son consentement écrit au Rapport, soutient également que le véritable indice permettant de mesurer la jouissance procurée au contribuable par les services qui lui sont fournis par l'Etat, se trouve dans le revenu consommé et que la capacité contributive est exprimée par lui de la façon la plus équitable et la plus réelle. La richesse épargnée ne doit être frappée qu'au moment de sa consommation, car alors elle est parvenue au point extrême de son cycle économique et social, pouvant être employée non seulement à la satisfaction des besoins individuels, mais aussi à la satisfaction des besoins collectifs.

Le professeur Einaudi condamne le principe de l'impôt personnel et progressif sur le revenu, particulièrement dans le cadre de l'imposition internationale et il fait son procès dans son Cours de 1928 à l'Académie de Droit international de La Haye.

Il considère que les principes régissant la distri-

(1) GRIZIOTTI, p. 114.

bution des impôts ne peuvent être jugés au point de vue abstrait de la justice fiscale, telle qu'elle est entendue par la conscience commune, mais qu'ils doivent être mis à l'épreuve des conditions économiques existantes au moment de l'application des impôts. Si les principes de justice sont en conflit avec les nécessités économiques, ce ne sont pas ces dernières qui pourraient être modifiées, mais les principes d'imposition.

« Toutes les discussions récentes touchant la double taxation internationale ont comme point de départ la prémisses sous-entendue qu'il existe un certain système d'impôts, généralement connu sous le nom de distribution personnelle progressive des impôts, qui devrait être respecté coûte que coûte. Si ce système cause des inconvénients de double taxation, les Etats doivent tâcher de se mettre d'accord pour les éliminer, mais toujours en respectant le principe. Or je pense que, s'il est une règle qui devrait être évidente, en fait de logique fiscale, c'est bien celle qui nous conseille de renverser la proposition et de dire : si ces inconvénients de double taxation sont inséparables du système personnel d'impositions, si leur abolition est trop coûteuse, s'ils troublent trop la coexistence pacifique des Etats souverains, c'est qu'il faut modifier le système, ou lui en substituer un autre qui s'adapte mieux aux nouvelles conditions de la vie économique contemporaine (1). »

Il démontre, ensuite, par l'histoire des divers systèmes d'imposition que ce n'est pas la matière imposable qui s'est modelée sur l'impôt, mais que c'est elle, au contraire, qui a modifié la structure de l'impôt. Aujourd'hui, par suite de l'extrême enche-

(1) L. EINAUDI, *op. cit.*, p. 24.

vêtement des rapports économiques internationaux, résultant de la grande mobilité des hommes et des capitaux, « le système basé sur l'imposition personnelle de la somme algébrique des revenus nets et des charges passives est soumis à une rude épreuve ». Des avertissements nous viennent de l'évasion et de la fraude fiscales, qu'il y a un déséquilibre profond dans le système actuel d'impôts.

On arrive à constater par l'analyse que le droit des Etats à lever des impôts se meut entre deux pôles : le lieu de la chose et la *résidence* du contribuable.

Par lieu de la chose ou *locus rei sitae* Einaudi entend le lieu de la situation, de l'origine ou de la création des biens matériels et immatériels.

« Tandis que par *résidence* du contribuable il n'entend pas le lieu où le contribuable a le siège principal de ses affaires et de ses intérêts : car à ce point de vue la résidence se confond avec le lieu du revenu, et on pourrait l'appeler « nécessaire », c'est-à-dire déterminée non pas par la volonté du contribuable, mais par l'affirmation de la loi. J'entends au contraire le lieu où le contribuable réside en fait, par sa propre élection, qu'il y ait ou non le siège principal de ses affaires et intérêts, que la résidence soit permanente ou temporaire. La distinction entre résidence permanente ou temporaire n'a pas d'importance théorique, parce que personne ne nous oblige à résoudre les problèmes de finance nationale ou internationale en relation avec une durée de temps déterminée ; une année, cinq années, dix années. Si le temps de la résidence est très court, l'importance concrète du problème sera moindre ; et cette importance augmentera à mesure que le temps envisagé sera plus long. Les conventions internationales pourront fixer empiriquement, pour la commodité

de l'Administration, le laps de temps minimum au-dessus duquel seulement on commencera à tenir compte de l'élément de résidence (1). »

Au premier de ces deux principes, sur lesquels on a voulu baser le droit d'imposition de l'Etat, correspond le principe de la réalité de l'impôt, au second, le principe de la personnalité. En passant du premier au second, on passe du problème de la distribution objective de l'impôt à celui de la subjectivité. Le sujet de l'imposition, ce n'est plus la chose, mais la personne. Qui dit « personne », ne dit plus « lieu où se trouvent les biens appartenant à une personne », il dit, au contraire : *lieu où se trouve, ou réside la personne appelée à supporter un sacrifice en raison des services rendus par l'Etat*. Puisque l'imposition au lieu d'origine peut être envisagée comme la quote-part revenant à « l'Etat producteur de services publics » dans le flux de la richesse nouvellement créée, tandis que la taxation au lieu de la résidence, comme le prix payé par le citoyen pour obtenir la jouissance de ces services publics, un individu qui réside dans un Etat et retire des revenus de biens lui appartenant dans un autre Etat, peut être taxé par les deux Etats, parce qu'il retire des avantages de chacun d'eux. Les Etats de *résidence* ainsi que ceux de *possession* peuvent être *plusieurs*. Les différents Etats suivant tantôt le critérium de la réalité, tantôt celui de la personnalité, et assez souvent les deux à la fois, il en naît des conflits d'imposition. « Les simples conventions

(1) V. EINAUDI, *op. cit.*, p. 49.

internationales se révèlent impuissantes à apporter remède aux conflits, car le conflit est bien plus profond, c'est un conflit d'idées ».

M. Einaudi formule comme suit le problème : « Dans un monde où les rapports économiques entre les pays se multiplient, et dans lequel se présente la nécessité de répartir les impôts à un point de vue également international, des deux principes de répartition des impôts, le principe réel ou le principe personnel, lequel est celui qui tend historiquement à prévaloir ? » Autrement dit, « quelles modifications le point de vue international tend-il à apporter dans les systèmes d'impôts créés pour satisfaire aux besoins des Etats souverains, politiquement et fiscalement séparés les uns des autres ? »

Or, si l'on observe les faits on constate l'impropriété des systèmes de distribution personnelle de l'imposition, comme moyen de limiter les conflits internationaux.

Le système personnel repose, en effet, nécessairement sur la connaissance du revenu net total du contribuable. Si, dans les limites d'un seul Etat, on parvient à une approximation suffisante de la matière imposable afférente au contribuable résident, citoyen ou étranger, les choses se passent autrement quand la résidence et la source du revenu se trouvent séparées internationalement. Dans ce cas, à moins de collaboration sincère du contribuable lui-même, l'Etat de la résidence est en face d'une impossibilité absolue de se rendre compte des revenus nés à l'étranger. Tout au plus réussira-t-il à connaître la partie des revenus d'origine étran-

gère qui, importée dans le pays de résidence, donne lieu à des manifestations évidentes de consommation. L'assistance administrative étroite de tous les États sans exception devrait être instaurée pour remédier à cet état de choses, mais cela équivaldrait à renvoyer à une époque très lointaine le moment où l'on aurait organisé une coopération tellement étroite et efficace entre les gouvernements que l'État de résidence aurait la garantie de pouvoir connaître le revenu global de ses résidents.

En attendant, il existe un profond désaccord, à cause des relations internationales toujours croissantes, entre ce qu'on voudrait taxer avec l'impôt personnel sur le revenu et ce qu'on parvient à atteindre en fait. Ce désaccord s'accroît lorsqu'on monte l'échelle des revenus des plus petits aux plus grands, car il est probable que la proportion de revenus de sources étrangères progresse avec le montant total des fortunes. Ce sont les riches et non pas les modestes rentiers qui peuvent plus facilement échapper à l'imposition personnelle par le moyen des placements à l'étranger. La possibilité et la fréquence des rapports économiques internationaux agissent donc comme un « acide corrosif dissolvant » des systèmes de distribution personnelle de l'imposition. C'est en vain que l'on proclame des principes qui, fatalement, dans leur réalisation, donnent lieu à des inégalités choquantes qu'on ne peut supprimer.

On doit conclure à « l'anachronisme » des systèmes actuels de distribution personnelle de l'im-

pôt dans l'Etat moderne et à la nécessité de leur perfectionnement ultérieur.

Pour appliquer l'impôt personnel d'une façon équitable, il faudrait que l'étendue territoriale de l'Etat coïncide avec l'étendue du territoire d'origine des revenus. Donc, le problème de l'impôt général est insoluble dans le cadre de l'Etat national. A l'égard de revenus qui prennent naissance dans les parties du globe les plus diverses, ce sont des critères locaux que ceux qui se rapportent à un seul Etat. L'Etat national est condamné à suivre fatalement le sort des collectivités publiques plus petites qui sont devenues des circonscriptions territoriales de l'Etat national. Tout comme les communes et les provinces doivent se limiter à l'imposition réelle, faute de pouvoir connaître les revenus situés hors de leurs limites territoriales, ainsi deyront faire peu à peu les Etats actuels.

« L'imposition personnelle à son tour est destinée à devenir, dans un avenir plus ou moins lointain, le propre d'un corps international qui n'existe pas encore, dont on étudierait en vain aujourd'hui les caractères : Super-Etat ou Société des Nations, ou bien simplement union fiscale internationale, limitée au simple domaine des impôts et plus particulièrement des impôts personnels (1). »

En attendant, M. Einaudi propose d'en appeler du concept imparfait de la personnalité à un concept de personnalité mieux élaboré et plus logique. En suivant un illustre précurseur, John Stuart Mill, dont la théorie a été reprise par le professeur Irving Fisher, M. Einaudi conseille, comme le fait Gri-

(1) EINAUDI, *op. cit.*, p. 80.

ziotti, de ne frapper par l'impôt personnel que le revenu consommé.

« Si la justice ou l'égalité de traitement entre les contribuables demande que l'on taxe non le gain mais la somme totale des consommations, voilà que certaines difficultés et des plus considérables, qui se présentaient dans la répartition entre Etats du revenu imposable, sont pareillement résolues. En effet un contribuable ne peut consommer son revenu dans plus d'un endroit et dans un endroit autre que celui de sa résidence. Les superpositions, en matière de taxation globale personnelle des revenus, dérivent surtout de la partie gagnée et épargnée du revenu. Si le législateur regarde, dans le système personnel, surtout au fait de la consommation du revenu, il est bien plus rare qu'il veuille taxer le revenu dans le pays, où il n'est que produit. Il résulte de toute évidence que le lieu de la taxation est celui de la consommation, et que la taxation doit être limitée à la quote-part du revenu consommé (1). »

Cependant, il ne suggère pas de recourir principalement ou exclusivement aux impôts sur les consommations. Voici sa conclusion générale, sur ce qu'il importe de faire pour réduire les évasions fiscales et les doubles impositions :

« A cet effet, il sera bon : d'étendre le champ de l'imposition réelle des collectivités publiques plus petites aux Etats actuellement existants, en réservant la taxation personnelle aux unions fiscales internationales ; d'exempter des impôts réels durant une première période de temps assez longue les revenus des améliorations, des nouveaux placements de capital, de manière à encourager en fait les importations de capitaux étrangers, sans créer aucun privilège en faveur de ces derniers ; de limiter l'imposition

(1) EINAUDI, *op. cit.*, p. 98.

personnelle aux revenus dont on jouit dans l'Etat de résidence, de manière à éviter la taxation des revenus dont on ne jouit pas, parce qu'ils sont produits et placés à l'étranger. Ce sont là des réformes que nous ne proposons pas pour résoudre des problèmes de double imposition ou d'évasion : mais, justement parce qu'elles ne se proposent pas ce but spécifique, voulant au contraire mettre en pratique des critères plus parfaits de distribution de l'impôt, elles remplissent les conditions requises pour la meilleure distribution internationale des impôts (1). »

Les théories des professeurs Griziotti et Einaudi ont été influencées par des tentatives en ce sens qui ont été faites en Italie. Si ces idées ne sont pas imparfaites théoriquement, elles paraissent pratiquement inapplicables. Einaudi lui-même présente quelques objections, pour essayer de les écarter. Il signale que les conséquences financières pourraient être très dangereuses, si l'on se bornait uniquement à imposer le revenu consommé, à l'exclusion du revenu produit ou épargné. Il indique la difficulté de constater les revenus consommés et les revenus épargnés. Il rectifie sa théorie, en déconseillant d'adopter, dans son intégrité, le principe général de l'exemption de l'épargne. Le professeur Seligman indique qu'une solution analogue à celle de M. Griziotti (et Einaudi) fut présentée aux experts économiques et techniques et qu'elle fut écartée, après une étude et une discussion approfondie. « Dans les conditions de la vie moderne, ce n'est qu'une petite partie de son revenu qu'un individu doit nécessairement dépenser au lieu de sa rési-

(1) EINAUDI, *op. cit.*, p. 114.

dence. Cette considération vicie la solution proposée par le professeur Griziotti » (1). En effet, on peut dépenser ou consommer un revenu de différentes manières. Ce ne sont que les dépenses de la vie quotidienne qui sont faites au lieu même où réside l'individu.

On pourrait encore faire d'autres objections au principe de taxation du revenu consommé.

D'abord la fraude dans les systèmes de distribution personnelle d'impôts est moins à craindre lorsque ce système se trouve superposé à un système d'impôts cédulaires, ce qui est reconnu par Griziotti (2).

Ensuite, le déséquilibre dans le système d'impositions modernes n'existe pas uniquement sur le plan international et le reproche de ne pouvoir bien atteindre la matière imposable peut être adressé également aux systèmes d'impôts internes. On s'en rend compte facilement par l'examen des statistiques fiscales françaises, qui montre que certaines catégories de contribuables se trouvent surchargées au profit des autres et ce ne sont pas toujours les petits contribuables qui supportent les injustices d'un mauvais aménagement du système actuel d'impôts (3).

Le professeur Einaudi critique le système de la personnalité, parce qu'il impose plus lourdement les petits et moyens contribuables que les grosses

(1) V. SELIGMAN, *op. cit.*, p. 484.

(2) V. GRIZIOTTI, p. 103.

(3) *Statistiques de l'impôt sur le revenu*, publiée par le Ministère des Finances ; V. aussi un article de M. GERMAIN-MARTIN dans *Le Capital*, du 20 septembre 1933.

fortunes, qui peuvent échapper à l'impôt dans une économie internationale. Il estime qu'un système basé sur la taxation du revenu consommé échapperait à ces écueils. Il est intéressant de remarquer que des tentatives ont été faites tout récemment en France pour corriger le système de l'imposition du revenu produit, par l'extension du système de contrôle basé sur le revenu dépensé ou consommé, c'est-à-dire sur des indices extérieurs. Nous voulons parler de l'article 78 de la loi de finances du 31 mai 1933 et de l'article 6 de la loi de finances du 23 décembre 1933 qui mentionnent certains éléments de dépenses que les contribuables sont tenus de mentionner dans la déclaration annuelle de leur revenu, tels que loyer, domestiques, voitures automobiles, etc. et qui permettent de présumer un minimum de revenu imposable. Au cours des débats parlementaires qui précédèrent le vote de cette loi on n'a pas manqué d'adresser des reproches à un système basé sur les signes extérieurs, dont on connaît les défauts (1). On a prétendu que le contrôle de l'impôt se mécaniserait et qu'on arriverait à transformer l'impôt personnel sur la ressource, impliquant la collaboration personnelle du contribuable, en un impôt réel sur la dépense, appliqué d'une façon tout à fait automatique. On a signalé que les dépenses, pour les contribuables possesseurs de très grosses fortunes, sont infiniment inférieurs à leurs revenus. On a dit aussi qu'un pareil système venait à un moment tout à fait inopportun : « au moment où les revenus sont très dimi-

(1) *Traité d'Allix*, p. 525 ; ALLIX et LECERCLÉ, p. 134, 144.

nués et où les signes extérieurs tendent aussi à s'amenuiser, où les ressources sont tellement aléatoires, où tant de citoyens vivent sur leur capital et s'efforcent de maintenir leur train de vie au prix de lourds sacrifices » (1). Le rapporteur général du budget au Sénat, M. Marcel Régnier, a pris la défense des signes extérieurs. Il indique que l'on ne doit pas leur conférer une portée juridique excédant celle d'un commencement de preuve, d'une présomption. Le contribuable sera toujours admis à faire la preuve que son revenu réel est inférieur à celui qui apparaît d'après les signes extérieurs. En outre, l'Administration invitera ses préposés à ne pas « s'assoupir sur le confortable oreiller du signe extérieur » et à continuer d'effectuer des redressements concernant des déclarations excédant les minima instaurés.

Si un recours modéré aux signes extérieurs, comme procédé de contrôle des déclarations dans un système d'imposition du revenu produit, peut être recommandé, il est à craindre qu'un système d'imposition personnelle basée uniquement sur les signes extérieurs, c'est-à-dire sur les dépenses ou consommations, ne soit pas par trop défectueux et inefficace au point de vue de la justice distributive, surtout à l'heure actuelle. C'est la critique que nous adressons aux critiques de Griziotti et d'Einaudi. En instaurant le système de l'impôt sur la consommation, on arriverait à brimer celle-ci, au moment d'une crise économique tellement aiguë. Cette

(1) V. L'étude de M. Camille ROSIER sur « Les Signes Extérieurs et le Contrôle des Déclarations du Revenu Global », in *La Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, oct. et nov. 1933.

crise, que d'aucuns considèrent comme une crise de surproduction, n'est peut-être qu'une crise de sous-consommation, si l'on veut bien se rappeler le chiffre minime du « tant par tête » dans une *sixième* partie du monde depuis la fin de la grande guerre (1).

Le défaut pratique de l'imposition personnelle globale au lieu de résidence a incité quelques auteurs à préconiser l'abandon du principe de la personnalité, tout en conservant la règle de la progression. Seligman, Stamp et Griziotti ont fait observer que la progressivité n'est pas un concept inséparable de la personnalité et que l'on peut concevoir un système de taxation progressive se fondant non pas sur la considération de la personne physique, mais sur celle de l'entreprise (2). L'entreprise tend à devenir un corps en soi, séparé des personnes physiques de ses propriétaires. En somme, c'est la transposition dans le domaine fiscal de la théorie de la réalité des personnes morales. On donne comme exemple, la « *Körperschaftsteuer* » en Allemagne. Ces théories sont issues du désir de combiner les avantages du système réel, au point de vue international, avec les principes de justice fiscale à la base du système de progression, propres au système d'imposition personnelle. Ce serait une personnalité objective, par opposition avec la personnalité subjective. Il est vrai qu'un tel système pourrait simplifier dans une grande mesure les difficultés

(1) Pour atténuer l'ampleur de cette crise, on pourrait peut-être songer à réduire un peu les impôts indirects et à augmenter, par contre, le rendement de l'impôt sur le revenu en réduisant les chiffres actuels de l'exemption à la base.

(2) Comp. GRIZIOTTI, p. 113, 150.

de l'imposition internationale, mais ce serait une « progression boîteuse ou claudicante », et Einaudi démontre l'absurdité au point de vue rationnel d'un pareil système.

« L'imposition qui en résulte n'est ni réelle, parce que le taux croît à mesure que croît le montant de la somme frappée, ni personnelle, parce que l'on ne conçoit pas une personnalité qui ne tienne pas compte de tout l'ensemble des disponibilités du contribuable. C'est en raison de cet ensemble, et non d'une partie de ses facultés seulement, que le contribuable mesure ses plaisirs et ses douleurs, le plaisir du revenu et la douleur de l'impôt. Il n'existe pas d'évaluation partielle. Lorsque le législateur la suppose, il en résulte une imposition inéquitable, qui fait payer quelques contribuables sur la base d'un certain critère (revenu total), et d'autres sur la base d'un critère différent (revenu partiel) (1). »

Et plus loin :

« Quelque voie que l'on emprunte, on dirait qu'on ne peut éviter ce dilemme : ou s'en tenir strictement au système de la distribution personnelle de l'imposition sur les personnes physiques, avec tous ses inconvénients, injustices et superpositions au point de vue international ; ou bien retourner au système simple de la distribution réelle des impôts. Il n'y a pas de compromis possible entre les deux systèmes. On ne peut pas greffer la progression, qui est caractéristique du système personnel, sur le système réel, pour jouir des avantages de celle-ci. Le système réel, s'il était universellement adopté, pourrait résoudre les problèmes de conflit ; mais la plupart le considèrent comme suranné et ne correspondant plus aux principes modernes de la justice fiscale (2). »

(1) EINAUDI, p. 71.

(2) EINAUDI, p. 77.

On a déjà signalé, en discutant les critiques de Griziotti dirigées contre le concept de personnalité, que le législateur français se préoccupe justement à l'heure actuelle de resserrer les mailles du contrôle. La dernière loi du budget du 23 décembre 1933 a non seulement étendu le système de vérification des déclarations par l'usage des signes extérieurs, mais a, en outre, introduit l'usage d'une carte d'identité pour les possesseurs de valeurs mobilières. Il est intéressant de relever à ce propos l'observation suivante de M. Germain Martin : « Il serait aisé d'objecter au système de la carte qu'elle n'atteindra que les avoirs des classes moyennes, tandis que les détenteurs des grandes fortunes seront de plus en plus incités à la pratique des avoirs à l'étranger, contre laquelle on ne peut lutter qu'en organisant une répression internationale de la fraude. Or, les nations voisines de la France n'en ont aucun souci de réalisation, tant elles trouvent d'avantages dans la pratique des exodes de nos capitaux » (1).

Si, par conséquent, on ne peut pas nier le bien-fondé de certaines critiques adressées au système de l'imposition personnelle, surtout dans le cadre de l'imposition internationale, on ne songerait pourtant pas à généraliser le système de la réalité, car on ne voudrait pas effectuer cette marche rétrograde, à laquelle on ne saurait trouver de justifications. Nous avons vu, d'autre part, qu'on ne serait pas mieux servi avec un système basé sur l'imposition du revenu consommé et, qu'au contraire, ce

(1) V. *Le Capital*, du 20 septembre 1933.

système prêterait, au moins, aux mêmes critiques que l'impôt personnel sur le revenu gagné ou produit.

Le professeur Seligman remarque que, pour résoudre le problème de la double imposition d'une manière constructive, il ne suffit pas d'élaborer une théorie générale des relations fiscales entre l'individu et le gouvernement, mais qu'il faudrait également s'occuper de la classification des impôts.

On a déjà observé que, d'après l'opinion générale, la perception des impôts « réels » devait être réservée au pays de l'origine ou de la source et des impôts « personnels », au pays du domicile ou de la résidence. On distingue donc entre deux catégories d'impôts : impôts réels et impôts personnels.

M. Seligman critique les classifications généralement admises, telles que la distinction entre impôts « personnels » et « réels » et entre impôts « directs » et « indirects ». Pour lui ces catégories fiscales sont peu scientifiques et prêtent à confusion.

Pour arriver à une classification complète et scientifiquement construite, dans laquelle chaque impôt trouverait une place logiquement assignée, il faut classer tous les impôts suivant qu'ils se rapportent aux personnes ou aux biens, d'après une gradation de l'élément de personnalité, c'est-à-dire en commençant par les impôts « sur les personnes en tant que personnes » pour finir avec les impôts « sur les biens en tant que biens ». En haut de cette échelle hiérarchique, la considération de la personne est tout, tandis qu'au dernier échelon, l'élément personnel ne joue aucun rôle.

En partant de ces principes, M. Seligman établit le tableau synoptique suivant :

<i>Impôts directs</i>	Personnels	Sur les personnes.....	{	Capitation
		En tant que personnes.....		
	Semi-personnels.	Sur les personnes par rapport aux biens	{	Impôt général sur le capital.
				Impôt global sur le revenu.
		Sur les biens par rapport aux personnes.	{	Quasi-personnels (impôts d'origine).
				Impôts cédulaires sur le revenu.
<i>Impôts indirects</i>	Mixtes	{	{	Demi-personnels (impôts de situs et de sources).
				Impôts spéciaux sur la propriété et les produits.
		{	{	Impôts sur les affaires et les sociétés.
		Tantôt sur les personnes.	{	Droits de mutation.
		Tantôt sur les biens.		Taxes successorales.
		{	{	Droits de succession.
		{	{	Impôts de consommation.
				Impôts sur les transactions (1).

Voici comment il explique cette classification :

« Les impôts *personnels* sont des impôts sur les personnes en tant que personnes, telle la capitation, ou sur les personnes par rapport aux biens, tel l'impôt général sur le capital ou l'impôt global sur le revenu. La catégorie la moins claire est celle des impôts sur les biens qui sont établis, non pas sur les biens en tant que biens (ce qui est le cas pour les impôts impersonnels), mais sur les biens par rapport aux personnes. Les impôts *semi-personnels* se composent de deux catégories. L'une qui comprend les impôts demi-personnels mieux désignés

(1) SELIGMAN, p. 507.

sous le nom d'impôts de situs ou de source, et comprenant des impôts particuliers sur les biens et les produits ainsi que des impôts sur les affaires et les sociétés. L'autre comprend les impôts quasi-personnels ou presque personnels, mieux dénommés impôts d'origine dont l'unique exemple est l'impôt cédulaire sur le revenu » (1). Les impôts *mixtes* « sont les droits personnels de succession qui sont tantôt personnels, tantôt semi-personnels. Quand ils prennent la forme d'impôts de mutation, ce sont des impôts sur les personnes ; quand ils prennent la forme des taxes successorales, ce sont des impôts sur les biens par rapport à la personne du défunt, ils sont semi-personnels ». Les impôts *impersonnels* sont les impôts indirects sur les consommations et transactions (2).

En comparant cette classification avec celle en impôts « personnels » et « réels », généralement admise en France, M. Seligman remarque que la nomenclature française n'est pas assez poussée. Elle souligne bien le contraste entre les impôts personnels et ceux qui ne le sont pas, mais s'il convient de laisser au premier groupe le nom d'impôts « personnels », il ne suffit pas de grouper les autres impôts sous l'étiquette d'impôts « réels ».

Il ne convient pas, non plus, de distinguer entre impôts « personnels », et impôts « impersonnels » ou « non-personnels », comme l'ont fait les experts techniques de la Société des Nations, sous l'influence de M. Seligman, lui-même, qui, à ce propos, fait son

(1-2) SELIGMAN, p. 507.

mea culpa. Le terme « impersonnel » est aussi inadéquat que l'expression française « réel », parce que ces deux termes ne représentent qu'une faible partie des impôts sur les objets qu'il s'agit d'opposer aux impôts personnels.

Comme suite aux nouvelles recherches et à une analyse plus pénétrante, M. Seligman a proposé la classification reproduite plus haut. « L'avantage de cette nomenclature est qu'elle reflète une distinction et une combinaison logique qui s'imposent. Nous opposons les impôts personnels aux impôts sur les choses. Nous divisons ces derniers en impôts semi-personnels et impôts impersonnels. Les impôts semi-personnels sont ceux que les écrivains français appellent impôts réels, et les impôts impersonnels sont ceux auxquels ils n'ont donné aucun nom » (1).

Puisqu'on n'avait pas de plan logique pour arriver à une bonne classification des impôts et que les classifications qui avaient été tentées furent établies un peu au petit bonheur, il n'est pas étonnant que, par exemple, « les Français confondent les impôts « cédulaires » et les impôts « réels » (2). Mais, si l'on examine ces deux catégories d'impôts bien attentivement, on observe que l'élément de personnalité s'y infiltre avec un degré d'intensité inégal. Il est presque absent des impôts réels, alors qu'il pénètre dans une certaine mesure dans les impôts cédulaires (3). Il faut, par conséquent, ranger ces

(1) SELIGMAN, p. 517.

(2) SELIGMAN, p. 475.

(3) V. E. ALLIX, p. 528 ; TROTABAS, p. 226.

deux classes d'impôts dans des subdivisions différentes. Toutefois, comme la personnalité joue un certain rôle dans ces deux classes, Seligman les range dans la division des impôts « semi-personnels », (1) en appliquant aux impôts cédulaires l'appellation de *quasi* (presque) personnels (2) et aux impôts réels, le nom de *demi*-personnels (3).

Il faut maintenant expliquer en quoi cette étude, selon Seligman, se rapporte au problème de la double imposition.

En étudiant les rapports fiscaux entre un individu et une collectivité étatique, on observe que l'obligation fiscale est basée sur l'avantage reçu ou « bénéfice » ou sur la capacité. En effet, tout impôt peut être divisé en deux parties, l'une en raison de la protection et du maintien des revenus par l'Etat et l'autre, en considération des privilèges dont jouit le citoyen quant à sa résidence et à sa personne.

Donc, il s'agit de savoir dans quel pays l'on trouvera le bénéfice et où l'on appréciera la capacité. Cela implique le choix entre le principe du *situs* ou de l'origine et celui de la *résidence*. Il est logique d'attribuer les impôts basés sur les biens au pays de

(1) Il emploie le mot « semi » dans le sens de « en partie ». Donc, les impôts « semi-personnels » sont des impôts *en partie* personnels.

(2) On ne peut leur laisser le nom de « cédulaires », parce que cela provoquerait une confusion avec les « schedules » de l'income-tax anglais.

(3) Pour cette raison, nous avons renversé l'ordre de classification de SELIGMAN, où les impôts *demi*-personnels figurent plus près des impôts personnels que les impôts *quasi*-personnels. Ce doit être le contraire.

leur situation et les impôts basés sur les personnes, au pays de la résidence. Mais alors justement, si l'on veut suivre ces principes de taxation, il est absolument nécessaire de déterminer l'importance relative des principes de bénéfice ou de capacité. Plus la capacité personnelle entre en jeu, plus la considération *domicile* aura de poids. Quant à l'élément *situs* ou origine, il n'aura d'importance qu'autant que le principe du bénéfice conservera quelque influence (1). Mais, dans la pratique, il n'y a pas une distinction tranchée entre les signes de la capacité et ceux de bénéfice. Le principe de la capacité pénètre plus ou moins le principe du bénéfice. Pour pouvoir utiliser ces critères de taxation, il convient donc de dégager l'importance relative de la capacité et du bénéfice. Si l'on regarde l'échelle graduée des impôts, on observe que le principe de la capacité atteint son maximum avec les impôts personnels, qu'il s'atténue avec les impôts quasi et demi-personnels, pour perdre toute importance avec les impôts impersonnels.

M. Seligman reproche aux experts techniques de n'avoir pas adopté une meilleure division des impôts que celle en impôts « personnels » et impôts « impersonnels ». Le fait que l'on a, pour la première fois, adopté cette classification insuffisante dans un document officiel la consacre publiquement et lui donne un droit de cité, ce qui est regrettable. Les experts ont sous-estimé l'importance d'une bonne classification des impôts au point de vue de

(1) SELIGMAN, p. 549.

leurs effets économiques, en pensant qu'il ne fallait pas tirer d'une terminologie des impôts des conséquences sur leurs effets économiques. Or, justement M. Seligman prétend « qu'il s'agit d'autre chose que d'une simple question de terminologie ». C'est seulement en creusant, par l'analyse scientifique, le rôle que doit jouer dans chaque cas le bénéfice et la capacité, ainsi que l'importance qu'il convient d'attacher aux éléments de l'allégeance économique, qu'on arrivera à aplanir les difficultés d'imposition internationale et qu'on arrivera à des solutions équitables, basées sur une interprétation plus scientifique des phénomènes économiques.

Les recherches de M. Seligman sont une tentative intéressante de pénétrer plus profondément le problème de l'allégeance fiscale. La classification proposée est destinée à servir de base aux conventions internationales ayant pour but d'éliminer les doubles impositions. Malheureusement, cette tentative, qui a une valeur positive certaine, possède également, en quelque sorte, un mérite négatif. La classification paraît complexe, à ne juger que par son aspect même, et on se demande s'il est matériellement possible d'y intégrer les innombrables systèmes d'imposition actuellement en vigueur. De plus, certains contours sont un peu flous et à lire les explications du professeur Seligman on ne saisit pas toujours bien les raisonnements très nuancés par lesquels il distribue certains impôts entre les subdivisions de sa classification (1).

(1) Conf. Thomas Reed POWELL, dans *Harvard Law Review*, 1929, p. 718.

Nous ne voyons, par conséquent, pas que les recherches scientifiques concernant les classifications des impôts aient suffisamment déblayé le terrain pour nous donner des moyens de solutions pratiques. M. Seligman reconnaît lui-même la difficulté d'arriver à une juste répartition de l'obligation fiscale :

« D'autre part, si l'impôt est purement personnel, il y a beaucoup à dire en faveur du droit qu'a le pays du domicile d'établir l'impôt. L'individu est imposable là où il est l'impôt est attaché à la personne.

« La difficulté apparaît quand nous ne pensons plus à l'individu comme tel, mais à ses biens, particulièrement quand il s'agit d'impôts demi-personnels, comme les impôts de situs ou de source, ou d'impôts quasi-personnels, comme les impôts d'origine. Car ici il s'agit de déterminer l'importance relative des principes de bénéfice ou de capacité. Il est facile de choisir quand le bénéfice est l'élément suprême, comme pour les prix et les droits, ou quand la capacité est souveraine, comme dans les impôts personnels purs. Mais quand l'un de ces éléments est assez fort pour influencer l'autre élément, c'est alors que surgit la difficulté. Plus la capacité personnelle aura d'importance, plus la considération du domicile aura de poids. Quant à l'élément situs ou origine, il n'aura d'importance qu'autant que le principe du bénéfice conservera quelque influence (1). »

M. Seligman, malgré les critiques adressées aux experts, se rend compte de la valeur pratique de leurs travaux et de la nécessité où ils s'étaient trouvés placés, pour arriver à un *résultat tangible*, d'éviter toutes querelles de doctrines. Il ne faut pas

(1) SELIGMAN, p. 548.

perdre de vue que dans certains pays il n'existe pas, à l'heure actuelle, de distinction marquée même entre ce qu'on appelle impôts « personnels » et « impersonnels ». La législation britannique, par exemple, est tout entière basée sur le principe de l'impôt personnel (1). D'ailleurs, M. Seligman trouve les conclusions des experts très satisfaisantes et comprend que leur rapport n'est nullement définitif et n'indique que le commencement d'une solution.

Les recherches de M. Seligman, malgré leur aspect quelque peu décourageant, peuvent servir pour des fins pratiques au moment de la conclusion d'accords internationaux. Les parties contractantes seront incitées à adopter une meilleure qualification des impôts et à énumérer d'une façon très exacte quels impôts doivent être compris dans les cadres du traité (2).

Pour terminer l'examen de la contribution de M. Seligman à l'étude des doubles impositions, il est intéressant de relever sa croyance, qui contraste tellement avec celle de M. Einaudi, à « la suprématie imminente des impôts personnels » et l'acceptation du principe du *domicile* comme clef du problème.

(1) SELIGMAN, p. 571 ; *Double Taxation Relief*, p. 11 ; LAMOUCHE, thèse précitée.

(2) Conf. NIBOYET, in *Cours de La Haye*, t. 31, p. 78 s ; *Double Taxation Relief*, déjà cité, p. 15.

SECTION II. — Appréciation du résultat pratique des recherches scientifiques.

1. — LE TRAITEMENT DES ÉTRANGERS ET L'ASSIMILATION DE L'ÉTRANGER AU NATIONAL.

En établissant le bilan de toutes ces recherches théoriques, on est obligé de constater que le problème de l'imposition des étrangers n'a fait que peu de chemin et qu'on n'est pas près d'aboutir à des solutions tangibles si l'on reste sur le terrain purement scientifique. Si une certaine communauté de vue s'est fait jour sur certains principes, ce qui n'est point un résultat négligeable, il y a encore trop de points de friction et trop de remèdes contradictoires proposés, pour qu'on puisse, en les utilisant, jeter les bases d'un système fiscal rationnel et scientifique apte à contenter tous les esprits.

Si l'on ne peut, actuellement, enregistrer un succès concret dans le domaine du problème de la juste répartition des impôts entre les diverses souverainetés intéressées, ne peut-on, tout au moins, dire que l'on est d'accord sur ce principe initial, qu'aucune discrimination ne doit être faite entre le national et l'étranger et que tous les deux doivent être soumis au même traitement ?

On peut se placer à plusieurs points de vue. D'abord, au point de vue humanitaire, il y a tendance à reconnaître des droits aux étrangers, non

pas en tant qu'étrangers, mais en tant qu'hommes (1).

Du point de vue purement juridique, on tend aussi à assimiler l'étranger au national, parce qu'il n'y a pas, en général, de raisons de le traiter d'une façon différente que le national (2).

C'est à ce point de vue que semble se placer le Projet de Convention relatif au Traitement des Etrangers, élaboré par la Conférence de Paris de 1929. Ce projet, dans son article 12, prévoit que :

« En matière d'impôts et de taxes de toutes sortes, ainsi que de toutes autres charges de caractère fiscal, sans égard pour le compte de qui ils sont perçus, les ressortissants de chacune des Hautes Parties contractantes jouiront sous tous les rapports, sur le territoire des autres Hautes Parties contractantes, du même traitement et de la même protection auprès des autorités et juridictions fiscales que les nationaux, tant pour leurs personnes que pour leurs biens, droits et intérêts, y compris leur commerce, industrie et profession (3). »

Cependant, il y a certaines limites à la complète assimilation de l'étranger, si l'on se place au point de vue juridique. Par exemple, les étrangers n'étant pas tenus au service militaire obligatoire, ils ne pourront pas être obligés à acquitter des prestations destinées, dans le cas des citoyens, à remplacer le service militaire personnel (4).

(1) Cf. la déclaration internationale des droits de l'homme ; MANDELSTAM, *Les Minorités en Droit International*, in *Cours de la Haye*, 1925.

(2) Cf. *Rép. de Lapradelle*, v^o *Impôts*, par G. WATRIN.

(3) V. Doc. C. 174 de la S. D. N., p. 12.

(4) Cf. F. VERDROSS, in *Cours de La Haye*, v. 37, p. 405.

Mais, à côté de ces deux tendances à l'assimilation, on fait valoir des objections tirées de raisons de fait, qu'on pourrait appeler des raisons *techniques*, de même que de raisons de politique économique et sociale.

On remarque qu'une « simple possibilité de *fait* peut empêcher, d'autre part, l'assujettissement des étrangers à la loi fiscale : les conditions prévues par cette loi pour l'assiette de l'impôt (domicile, par exemple) risquent de ne pas être remplies ou d'être trop aisément tournées par les étrangers. Il est donc nécessaire, dans ces hypothèses, et pour pouvoir assujettir les étrangers au régime général d'imposition, d'établir à leur égard un régime spécial qui répare ces impossibilités ». Comme exemple, on peut citer, en France, l'imposition des « résidents habituels » à l'impôt général sur le revenu sur la base forfaitaire de sept fois la valeur locative de l'habitation (1).

En ce qui concerne le point de vue de politique économique, il faut citer les observations des experts économistes de la Société des Nations sur l'incidence des impôts sur les placements internationaux. Puisque par l'effet de cette incidence la charge d'un impôt, établi sur le produit d'une créance payable à un étranger, retombe sur le débiteur national et augmente pour lui la charge de la dette, il s'ensuivrait que le pays du débiteur devrait, d'une façon générale, s'abstenir de frapper les intérêts de la dette allant à l'étranger.

Dans le but de favoriser les initiatives étrangères

(1) Conf. TROTABAS p. 262-263,

et d'attirer les capitaux, on peut adopter une politique générale d'exemption des étrangers résidents et de revenus allant à l'étranger (1).

On peut, au contraire, suivre une politique de protectionnisme et de nationalisme, pour défendre le pays contre l'emprise du capital étranger et contre l'ingérence économique d'entreprises étrangères. Alors on imposera plus lourdement les capitaux étrangers placés dans le pays et les entreprises étrangères concurrençant les citoyens du pays (2).

En principe, il semble que l'emploi de l'impôt, en matière de taxation des étrangers, autrement que dans un but fiscal n'est guère recommandable. Des mesures de ce genre peuvent toujours provoquer des mesures de rétorsion.

« En général, dans les milieux scientifiques d'aujourd'hui, on se montre sceptique sur la possibilité d'obtenir, grâce à l'impôt, des résultats considérables dans l'ordre social. Les résultats obtenus ne sont pas, l'histoire le démontre, les résultats désirés. Ou le pays peut et doit se suffire à lui-même, et alors il a à sa disposition bien d'autres moyens plus efficaces que les moyens fiscaux pour se libérer du joug économique de l'étranger. Ou bien il doit compter pour son développement et pour sa prospérité sur l'aide démographique, intellectuelle et économique de l'étranger

(1) Une pareille politique concorderait avec la conception de l'allégeance politique en matière de l'impôt, selon laquelle le devoir de payer l'impôt est fondé sur la nationalité.

(2) Il ne faut pas confondre ces mesures, quoique leur but soit plus ou moins le même, avec des dispositions légales ayant pour but d'encourager l'industrie nationale, en accordant certaines facilités en matière d'impôt aux entreprises qui font des installations et qui emploient des matériaux et produits nationaux. V. Comment. de l'art. 12 du Projet de Convention sur le Traitement des Etrangers, dans les Documents Préparatoires.

et alors il est bien inutile d'irriter les collaborateurs étrangers par des lois fiscales tracassières et à peu près dépourvues d'efficacité. Les impôts différentiels et les impôts sur l'absentéisme manquent généralement leur but dans l'ordre social, et leur rendement financier est négligeable si l'on veut qu'ils soient supportables (1). »

« En somme, les impôts perçus sur les étrangers ne peuvent avoir d'autre but que de procurer à l'Etat la contribution qu'il est juste que ceux-ci paient ; cette contribution doit être fixée en tenant compte des conditions et des limites de leur capacité contributive ». Cette capacité contributive peut être déterminée d'une manière spéciale, telle qu'elle est manifestée par l'ensemble de leurs caractères politiques et économiques.

« C'est ainsi qu'on pourra leur faire payer des taxes de séjour ou des impôts sur l'absentéisme en tant qu'il s'agit d'impôts spéciaux destinés à compenser, soit des services procurés par l'Etat en l'absence de paiement d'impôts directs, soit le non-paiement d'impôts indirects par un étranger qui cependant exerce dans l'Etat une activité productrice, peut-être considérable, sans y avoir aucune résidence. Mais ces impôts ne peuvent dépasser certaines limites sans provoquer des réactions que le législateur doit prévoir et dont il a la responsabilité (2). »

Il s'agit, par conséquent, simplement d'un moyen de rétablir un équilibre qui n'existe pas naturellement :

« Il y a des impôts spéciaux sur les étrangers : visa des passeports, cartes d'identité, taxe de séjour, droits de

(1) V. GRIZIOTTI, p. 66.

(2) V. GRIZIOTTI, p. 67 ; conf. A. VERDROSS, p. 405.

naturalisation, droit de douanes à l'entrée en France. Il ne faut pas voir dans ce fait une exception au principe de l'égalité entre l'étranger et le national, mais au contraire un moyen d'établir un équilibre qui n'existe pas naturellement. Les impôts spéciaux sur les étrangers s'analysent en des taxes de remplacement, d'après une équivalence établie par le législateur (1). »

Pour la façon dont est résolue la question de l'assimilation des étrangers dans les conventions internationales, les législations internes et en droit français, nous renvoyons à la deuxième partie traitant des « Solutions positives ».

De tout ce qui a été dit, on s'aperçoit qu'il ne peut y avoir de règle générale concernant l'égalité de traitement de l'étranger et du national, car en cette matière l'application du principe égalitaire doit se combiner avec les tentatives en vue d'éviter les doubles impositions, lesquelles, comme on l'a vu, sont basées sur une limitation des prétentions réciproques des Etats à l'égard des contribuables qui leur sont communs (2).

2. — LES CRITÈRES DE RÉPARTITION DES IMPÔTS ENTRE LES ÉTATS INTÉRESSÉS.

Nous avons fait le tour du problème de l'imposition des étrangers, au point de vue scientifique. Ainsi qu'il a été indiqué précédemment, se rendant compte que la théorie de la « solidarité » ne suffisait

(1) V. *Rép. de Lapradelle*, v^o *Impôts*, par G. WATRIN, n^o 10.

(2) *Comp. Rép. de Lapradelle*, v^o *Etranger*, par Suzanne BAS-DEVANT, n^o 152.

pas sur le plan international pour dégager les principes d'une juste répartition des impôts entre les diverses souverainetés intéressées, les théoriciens sont partis à la recherche des critères de répartition et ont proposé diverses théories à cet effet. Comme on l'a signalé déjà, on est, en somme, revenu pour une large part, à une théorie de l'impôt-échange, quoique placée sur une base élargie.

Si l'on compare, par exemple, les remarques que fait M. Einaudi avant d'entreprendre la recherche de nouveaux critères :

« Les conflits internationaux d'imposition, ainsi que les dissentiments nationaux touchant la répartition de l'imposition, naissent précisément de ce que, en matière d'impôts, il n'existe pas de principes de répartition simples et évidents, semblables à celui de la dépense ou du service rendu qui est très efficace dans la résolution de la question en matière de services publics industriels. Si les services publics fondamentaux étaient divisibles, nous n'aurions pas à nous donner tant de peine. Du fait *technique* qu'ils sont au contraire indivisibles, découle la nécessité d'abandonner, avec quelque regret, le principe des contre-prestations ou de l'échange, *pour aller à la recherche d'autres principes* (1). »

« Quelque théorie que l'on veuille, par hypothèse, adopter touchant le fondement de l'Etat, soit l'hypothèse contractuelle, soit l'hypothèse organique et historique, ou une autre encore, toujours est-il qu'il est impossible de répartir l'impôt sur le fondement de la théorie de l'échange. Il s'agit ici d'une impossibilité *technique* devant laquelle même le contractuelliste doit s'incliner. Personne ne réussit à répartir les impôts en rapport avec le coût et l'importance de services individuels que l'on ne

(1) V. EINAUDI, p. 43, 44-45.

connait pas et que l'on ne peut connaître. Toute distribution, qu'on voudrait faire sur la base de ce principe, serait purement arbitraire. Mais la distribution, qu'on voudrait faire sur la base de l'empire de l'Etat sur ses sujets, ne serait pas moins arbitraire (1). »

avec les résultats acquis, on s'aperçoit qu'on n'est pas mieux outillé qu'autrefois et que la « recherche d'autres principes » scientifiques ne nous fournit pas des instruments de travail pratiques.

D'ailleurs, on ne croit pas que les auteurs qui ont entrepris ces recherches sur le terrain scientifique se soient leurrés sur les possibilités d'atteindre des principes unitaires pratiquement utilisables, en l'état actuel des choses.

Ainsi, Griziotti écrit dans l'introduction de son Cours sur « L'imposition fiscale des étrangers » :

« La solution de ce problème, on le sait, est hérissée de difficultés ; lorsqu'on se propose d'étudier ce sujet, on se trouve en face d'une législation extrêmement complexe, d'une littérature très vaste, de cas rendus compliqués à l'extrême par l'enchevêtrement des faits et des principes applicables, d'intérêts nationaux qui sont en contradiction avec les principes de la pure logique juridique et fiscale ; on se trouve enfin dans la nécessité de coordonner harmonieusement, pour la solution du problème, les données de sciences diverses telles que le droit international, le droit fiscal, la science des finances, l'économie politique, la politique et la sociologie (2). »

La diversité des lois est l'expression de « situations politiques, économiques et démographiques diverses. »

« Les pays qui ont des colonies et ceux qui en sont dépourvus, les pays ethniquement homogènes et ceux

(1) V. EINAUDI, p. 43, 44-45.

(2) GRIZIOTTI, p. 5-6.

qui comprennent des collectivités étrangères, les pays exportateurs ou au contraire importateurs de capitaux, les pays d'émigration ou d'immigration, les pays de production de la richesse et les pays où séjournent les riches, tous ces pays ont souvent, en matière fiscale, des intérêts opposés qui s'expriment dans des législations dominées par des *principes inconciliables entre eux* (1). »

« Dans ces conditions, l'enchevêtrement des rapports économiques internationaux dans la vie moderne, qu'il s'agisse des différents types d'entreprise individuelle ou des sociétés par actions, fait surgir des cas si compliqués que *seules des conventions internationales inspirées par des considérations d'utilité pratique, d'accommodement amiable ou de compensation réciproque, peuvent les résoudre d'une manière satisfaisante* ; ils donneraient lieu, en effet, à des conflits, même en présence de lois nationales inspirées par des principes juridiques et financiers compatibles entre eux (2). »

De même Einaudi résume ainsi le rôle de la doctrine :

« La contribution spécifique que les savants peuvent apporter à la solution du problème des conflits internationaux en matière d'imposition, n'est aucunement d'indiquer la solution convenable pour chaque cas d'espèce. Cela est du ressort des experts techniques fiscaux, qui connaissent à fond non seulement la lettre de la loi fiscale, mais encore comment l'appliquer aux cas concrets. Les savants ont au contraire pour tâche de *créer un vocabulaire commun*, auquel tout le monde puisse avoir recours pour discuter ces problèmes, et de rechercher, parmi les nombreux critères discriminatoires des impôts, lesquels sont les plus aptes à éliminer les conflits internationaux (3) ».

(1) GRIZIOTTI, p. 5-6.

(2) GRIZIOTTI, p. 6-7.

(3) V. EINAUDI, p. 23.

Tous les auteurs qui ont étudié le problème de l'imposition des étrangers du point de vue économique et fiscal semblent donc reconnaître que pour dégager des principes pratiques, on ne peut pas se placer sur le terrain de la pure théorie et s'abstraire du milieu excessivement varié où ces règles sont appelées à intervenir. M. Niboyet qui a étudié le problème de la double imposition au point de vue juridique estime, également, qu'il faut procéder d'une manière « plus empirique et, disons-le, plus terre-à-terre ». Si l'on désire aboutir à des réalisations pratiques, il convient de trouver des formules essentiellement pratiques permettant aux Etats intéressés de faire, dans leurs rapports, une répartition.

« Les malades d'un hôpital, au chevet desquels passe le médecin, se soucient peu des grandes synthèses qui s'établissent lentement par l'action du temps, qui d'ailleurs ne s'établissent même pas toujours, mais préfèrent que le médecin les guérisse, serait-ce en vertu de méthodes plus ou moins empiriques, adaptées au tempérament de chacun d'entre eux (1). »

3. — NÉCESSITÉ DE SE PLACER AU POINT DE VUE PRATIQUE ET TECHNIQUE.

Il s'agit donc, en adoptant des règles empiriques, de pratiquer, comme l'a reconnu M. Niboyet lui-même, une politique opportuniste nécessaire à toute institution qui cherche à se développer (2),

(1) V. NIBOYET, p. 69.

(2) Cf. LAVAGNE, *Les Doubles Impositions*. Thèse Paris, 1929, p. 5.

car « parfois les chemins apparemment les plus tortueux, préférés par les hommes de la pratique, sont ceux qui conduisent le plus rapidement au but » (1).

M. Seligman, qui a participé personnellement aux travaux de la Société des Nations et qui en connaît l'ambiance, fournit des illustrations intéressantes sur le rôle des « tempéraments » dans la rédaction des formules conventionnelles. En effet, il explique que les rapports des savants économistes et des experts techniques subirent l'influence des principes de taxation suivis dans les pays que représentaient les hommes appelés à travailler à la préparation de ces documents.

Ainsi, le rapport des experts scientifiques attache une très grande importance au type du pur impôt sur le revenu et néglige plutôt les impôts réels ou cédulaires. C'est parce qu'au moment où l'on étudia cette question, le représentant de l'Italie était absent, de sorte que les experts présents étaient ceux de l'Angleterre, des Etats-Unis et de la Hollande, c'est-à-dire des pays où précisément prédomine l'impôt sur le revenu absolu et global :

« On peut dire que le rapport n'a fait que formuler les principes de la doctrine fiscale germanique, car il se rapporte surtout au système de l'impôt sur le revenu américain, anglais et hollandais qui ressemblent au système allemand. Il est certain que le Comité a par trop négligé les principes de la doctrine fiscale latine dont on trouve l'application dans les impôts français, italiens et belges, mais cela pour une raison d'ordre accidentel, l'absence des

(1) V. EINAUDI, p. 22.

représentants des pays latins lors des réunions consacrées à la discussion des impôts en question (1). »

Par contre, le comité des experts techniques étant composé surtout de représentants de pays connaissant le système des impôts réels et cédulaires et où il n'y avait pas d'impôt général et exclusif sur le revenu, leur point de vue fatalement ne fut pas le même que celui des savants économistes. Ni l'Allemagne, ni les Etats-Unis, pays qui avec l'Angleterre offrent les meilleurs exemples d'imposition personnelle sous forme d'impôt sur le revenu, n'étaient représentés dans ce comité. Autre distinction avec le Comité des savants économistes : ceux-ci venaient, pour la plupart, de pays créditeurs, tandis que les « intérêts prépondérants de bon nombre de nations représentées aux réunions des experts techniques étaient plutôt ceux de pays débiteurs que ceux de pays créanciers » (2).

M. Seligman ajoute qu'il était donc fatal « que chacun (de ces comités) attachât une importance différente aux propositions en présence. On reste frappé malgré tout de l'accord qu'on parvint à établir entre les conclusions de ces deux classes d'experts ». C'est que précisément, pour arriver à des formules généralement acceptables, on évita le terrain de la théorie pure pour consacrer des principes de solutions pratiques.

L'adoption du point de vue technique et oppor-

(1) SELIGMAN, p. 567.

(2) Les Etats-Unis ne furent représentés au Comité des experts techniques qu'une fois le rapport essentiel présenté. Cf. SELIGMAN, p. 567.

tuniste pour résoudre les conflits d'imposition a été critiquée par certains auteurs.

Ainsi Griziotti signale l'insuffisance des remèdes qui consisteraient dans des conventions bilatérales visant certaines catégories d'impôts, méthode généralement préconisée à l'heure actuelle. Il ne suffit pas que les conflits d'imposition soient éliminés dans les rapports entre deux Etats, il faut encore les régler dans les relations de ces Etats avec les autres Etats. Il faudrait un extrêmement grand nombre de conventions et, encore, par ce procédé n'arriverait-on pas à concilier « les principes opposés de législations antithétiques, où s'expriment des intérêts contradictoires ». Il préconise une autre méthode, celle d'un « projet d'imposition rationnelle », servant de cadre général aux différentes législations nationales. « Il suffirait de l'adhésion spontanée des Etats à un projet d'imposition rationnelle pour réaliser une distribution équitable des charges fiscales et pour faire disparaître les obstacles à la circulation des richesses dans le monde. L'adoption d'un système d'imposition uniforme constitue le moyen le plus efficace de combattre l'évasion fiscale et la fuite à l'étranger des richesses nationales » (1).

Un autre auteur, M. Peeters, critique une attitude par trop opportuniste, qui consisterait, par exemple, pour décider si l'on doit ou non prendre des mesures contre la double imposition, à se guider principalement par des considérations budgétaires :

(1) V. GRIZIOTTI, p. 153.

« De même qu'un Etat, lorsqu'il s'agit de voir s'il faut en principe prendre des mesures dans l'intérêt public, par exemple en matière de salubrité publique, se laisse guider uniquement par les exigences du bien public, et que ce n'est qu'après la décision principale qu'il recherche les moyens de couvrir les frais qu'occasionneraient ces mesures, aussi il faut que l'Etat, s'il est d'avis qu'au point de vue de la justice ou de quelque autre chef il est nécessaire de prendre des mesures pour prévenir la double imposition, recherche, après la décision de principe, les moyens de combler le déficit qu'entraînera cette diminution de recettes (1). »

Ces objections sont justifiées, si l'on se place sur le terrain de la théorie pure, mais nous avons dit que cela ne pouvait pas se faire si l'on désire aboutir sans tarder à des réalisations pratiques.

D'ailleurs, le même Griziotti n'échappe pas à une certaine contradiction en voulant trop insister sur le point de vue scientifique, car dans son introduction, citée plus haut, il indique que « seules des conventions internationales inspirées par des considérations d'utilité pratique, d'accommodement amiable ou de compensation réciproque, peuvent les résoudre (les conflits d'imposition) d'une manière satisfaisante » (2).

En outre, n'est-ce pas se placer à un point de vue technique, celui de la commodité de perception de l'impôt, que de conseiller l'adoption d'un impôt sur le revenu basé sur la consommation ou les dépenses :

(1) V. J. B. J. PEETERS, in *Bulletin de l'Institut intermédiaire international*, 1930, p. 16.

(2) V. *supra*, p. 105.

« La loi ou l'administration, *en face de la difficulté de connaître les différentes sources de recettes de chaque contribuable*, peut renoncer à frapper l'ensemble du revenu touché par celui-ci et se contenter d'appliquer l'impôt personnel progressif à l'ensemble du revenu consommé (1) ».

M. Griziotti reconnaît à plusieurs reprises, dans son Cours, la possibilité de se placer à un point de vue de technique fiscale, même si elle ne concorde pas avec la logique fiscale (2).

De même, M. Einaudi, en critiquant le système de l'impôt général assis sur le revenu produit ou gagné, semble-t-il être influencé par des considérations techniques, puisque s'il préconise, comme le fait Griziotti, l'adoption d'un impôt sur le revenu tenant compte de la dépense, c'est parce que, dans le cadre international, l'impôt général sur le revenu produit donne lieu à des difficultés de constatation et de perception (3).

M. Einaudi essaie de concilier les deux thèses :

« La thèse courante, qui part de l'idée que les différents pays restent maîtres de leur propre législation intérieure et s'obligent seulement à éliminer les causes de conflits entre eux, et la thèse encore exceptionnelle qui voudrait créer un schème uniforme, suivant lequel les Etats particuliers devraient uniformiser leurs lois intérieures, ne sont cependant pas si éloignées au fond qu'on pourrait le croire en apparence. En effet, le premier système doit nécessairement arriver lui aussi, par tentatives successives, à une uniformité de principes régulateurs.

(1) V. GRIZIOTTI, p. 104.

(2) V. par exemple, p. 114.

(3) V. EINAUDI, p. 59 et suiv., 79 et suiv.

On ne peut pas éliminer les conflits, empêcher les superpositions entre impôts, combler les vides (évasions) entre la matière imposable d'un Etat et celle d'un autre, sans que les systèmes nationaux d'imposition soient amenés à parler le même langage et à s'inspirer des mêmes idées fondamentales (1). »

Nous voulons bien admettre qu'il arrivera un moment où les diverses législations nationales s'uniformiseront et se perfectionneront, mais il s'agit, très probablement, d'un avenir lointain. Si les solutions empiriques ne constituent que le premier stade dans la voie de l'élimination des doubles impositions, il vaut mieux faire ce premier pas, que de ne rien entreprendre en voulant faire adopter une solution trop idéale. Il semble que tout le monde est d'accord sur ce point.

La pratique peut et doit, certainement, bénéficier des enseignements doctrinaux, mais elle est capable, à son tour, de rendre service à la théorie. La science est imparfaite et s'arrête souvent dans son chemin. Alors, la pratique vient à son secours ; elle propose, elle rejette, elle choisit. Il est nécessaire d'améliorer la pratique par la théorie, mais il faut aussi assouplir la théorie par la pratique, quand on veut passer du domaine scientifique à celui de la fiscalité appliquée.

D'autres objections ont été faites contre l'engouement pour les méthodes empiriques. On a fait observer que le problème de la double imposition en soulevait un autre beaucoup plus profond et plus radical, celui de l'élimination des mauvais

(1) V. EINAUDI, p. 21.

impôts et de l'allègement de la charge fiscale (1). Il serait nécessaire de procéder aux dégrèvements des divers systèmes fiscaux nationaux, car c'est l'excès de taxation qui est la cause de la mauvaise distribution des impôts et de l'évasion fiscale. C'est une vérité évidente et on ne trouve rien à redire. Mais, encore une fois, c'est du domaine de l'irréalisable, en l'état actuel des choses.

C'est ce que remarque M. Germain-Martin, ancien Ministre des Finances, dans le *Capital* du 20 septembre 1933, en discutant la possibilité d'une sérieuse refonte du système fiscal français à l'heure actuelle. N'est-ce pas demander la réforme d'une fiscalité qui, pour tous les spécialistes de la matière, a évolué depuis le vote de la loi de l'impôt sur le revenu, beaucoup plus en vue de satisfaire à des préoccupations d'ordre politique qu'à de sages conceptions fiscales, ayant à la fois le caractère de justice et d'exécution pratique ?

Mais est-il possible d'entreprendre une réorganisation fiscale, alors que la crise économique nous étreint et que de l'extérieur viennent, de toutes parts, des nouvelles menaçantes qui créent l'incertitude sur l'avenir de l'économie internationale qui, de façon inévitable, réagit sur l'activité nationale ? (2)

M. Niboyet signale, dans son cours précité, l'importance actuelle des considérations politiques également dans le domaine de l'imposition internationale et que ce sont des raisons de cette nature

(1) Cf. EINAUDI, p. 112 ; GRIZIOTTI, p. 154.

(2) V. *Le Capital* du 20 septembre 1933.

qui seraient capables d'amener les Etats à se faire des concessions fiscales plutôt que des considérations économiques (1).

Que l'on veuille donc ou non, il ne nous reste actuellement, faute de mieux, qu'un moyen de résoudre la question des doubles impositions, c'est de nous placer au point de vue de la technique fiscale, en la combinant, dans la mesure du possible, avec les données de la science fiscale.

Or, c'est justement ce point de vue qui a été étudié le moins dans les études doctrinales parues jusqu'à ce jour, qui ont approfondi la question de l'impôt surtout au point de vue politique et économique. Cependant, le problème de l'impôt présente, comme tout problème financier, plusieurs aspects : un aspect *politique*, car l'imposition est l'exercice d'un attribut de la puissance publique ; un aspect *économique*, car le fisc ne peut ignorer l'activité économique au sein de laquelle il intervient ; enfin, un aspect *technique*, qui consiste à arrêter, dans des formules *juridiques*, nettes et pratiques, le mécanisme de l'imposition, afin d'obtenir le meilleur rendement de celle-ci, avec le minimum de gêne pour le contribuable.

L'étude de l'impôt peut et doit donc être abordée non seulement dans un esprit scientifique mais aussi technique. « On peut, en effet, rechercher les règles essentielles auxquelles doit obéir ce procédé de répartition (des charges publiques entre les individus) et les principes qui le dominent : c'est

(1) V. NIBOYET, p. 63.

l'objet de la science fiscale ; on peut, d'autre part, s'attacher à décrire les moyens ou procédés de répartition des charges publiques : c'est l'objet de l'étude technique de chaque impôt » (1).

Puisqu'il n'est pas possible de déterminer la répartition des compétences fiscales par le moyen de l'allégeance économique d'une manière parfaitement logique, c'est-à-dire préciser, pour les nationaux et les étrangers, la mesure exacte dans laquelle ils participent politiquement ou économiquement à la vie de la communauté considérée (1), il convient d'adopter une définition de l'impôt qui mette en relief particulièrement son aspect technique : c'est *le procédé de répartition des charges publiques entre les individus* (2).

C'est pourquoi les experts techniques ont plus ou moins négligé le point de vue de la justice fiscale et pourquoi ils encourent, aussi, le reproche d'aboutir à des solutions arbitraires et parfois contradictoires.

En définitive, pour parer aux inconvénients des doubles impositions, il semble vain de rechercher à l'heure actuelle s'il existe une répartition théoriquement juste des compétences fiscales (3). Le fait qu'une capacité économique existe justifie l'impôt ; si cette capacité est divisée entre plusieurs Etats, par ce fait qu'elle se manifeste d'une manière ou d'une autre sur plusieurs territoires, il est certain

(1) Cf. TROTABAS, p. 134, R^o 205.

(2) Cf. TROTABAS, p. 138 ; G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, 1928-1929, p. 324 ; *Cours de Science des finances et de législation financière française. Dépenses publiques*, etc., 1922, p. 2-4.

(3) Cf. NIBOYET, *Cours précité*, p. 68.

qu'il serait injuste de la taxer intégralement toute entière, dans chaque lieu. Quant au partage des attributions à faire, c'est surtout une question de technique fiscale. Nous allons, donc, examiner notre problème à ce point de vue.

4. — RÔLE TECHNIQUE DU DOMICILE DANS LA DISTRIBUTION DES IMPÔTS.

La donnée essentielle dont il faut tenir compte, c'est le mécanisme fiscal tel qu'il existe, en droit positif, en ce qui concerne les impôts qui présentent un intérêt au point de vue du problème des doubles impositions.

Dans ce domaine, et à ce point de vue, le rôle que le domicile doit jouer dans l'imposition ne proviendra pas de l'importance politique ou économique de cet élément, mais de l'intérêt qu'il peut avoir au point de vue technique, pour parvenir à la détermination des contribuables assujettis où à celle de l'assiette de la taxation ou encore à celle du lieu d'imposition.

On aperçoit tout de suite que le domicile est l'élément essentiel dans toute imposition du revenu ou de la fortune globale visant à réaliser le maximum de personnalité dans la taxation.

Dans le système français d'impôts sur le revenu, il y a deux sortes de taxations : une taxation synthétique, essentiellement personnelle, sous la forme de l'impôt complémentaire sur l'ensemble des revenus, et une taxation analytique sous la forme des sept impôts cédulaires sur les revenus.

Ce système est un compromis entre une solution idéale consistant dans l'institution d'un impôt unique sur le revenu global, réalisant au maximum la personnalité de l'impôt, et un mécanisme pratique, taxant les biens, les professions, utilisant le stoppage à la source pour les revenus des capitaux et ceux du travail, et ne comportant que quelques éléments de personnalité.

La logique et, aussi l'expérience, montrent que pour l'imposition du revenu global, il est impossible de ne pas établir la taxation au lieu où le contribuable a son domicile, car cette méthode comporte l'intervention personnelle de l'assujetti sous forme de déclaration, présentation de justifications, éclaircissements, etc. Dans la taxation analytique, différenciée suivant les différentes sortes de revenus, et adaptée à la nature de ceux-ci afin de les mieux atteindre, la taxation sera fréquemment appliquée ailleurs qu'au domicile, lequel n'aura dès lors pas à être connu du fisc.

L'impôt complémentaire sur le revenu global a été considéré par les auteurs de la réforme de notre système fiscal (1) « comme la première ébauche de l'instrument fiscal de l'avenir ». C'est pour assurer la productivité de l'impôt sans nuire à la commodité de la taxation pour le contribuable que, à côté de l'impôt global, ont été institués une série d'impôts cédulaires basés sur les biens, les situations apparentes et existantes indépendamment de l'homme qui en jouit, impôts dits pour cette raison

(1) Rapport René RENOULT, n° 1053, Doc. parl. Chambre, 1907, p. 513.

« réels » (1), bien qu'en France, une place ait été faite, parfois, à la personnalité de l'imposition (minimum d'existence, charges de famille, etc...).

Ainsi, alors qu'en Prusse, le revenu foncier n'est qu'un élément du revenu global et se trouve assujéti au procédé de la déclaration obligatoire, il est en France établi, indépendamment du propriétaire, par le procédé de l'évaluation administrative. Il n'intervient une seconde fois dans l'impôt global que si cet impôt est exigible. C'est évidemment en vue de faciliter la taxation que l'on a conservé ici la taxation réelle.

Il importe de ne jamais perdre de vue ces considérations qui démontrent que, dans la législation fiscale française, le choix entre l'imposition au domicile et celle à la source ou au *situs* est commandée surtout par des raisons d'ordre technique à l'exclusion en général des motifs d'ordre politique et économique et indépendamment, en principe, des postulats de justice fiscale, que l'on pourrait formuler particulièrement en ce qui concerne l'imposition des étrangers.

Le rapport des experts techniques (1925) n'a pas manqué d'attacher une grande importance à cette observation : « Du point de vue technique, la perception des impôts réels qui n'exigent pas la déclaration par le contribuable de son revenu total, est, en général, plus facile et plus sûre que celle des impôts personnels » (2).

(1) V. Remarques de SELIGMAN concernant la confusion entre impôts « réels » et impôts « cédulaires ».

(2) V. Doc. F. 212 de la S. D. N., p. 15.

Ceci dit, il semble que, au lieu de rechercher si tel impôt, sur telle sorte de revenu doit être établi, au point de vue de la justice fiscale telle qu'elle découle des données politiques et économiques, au domicile plutôt qu'à l'origine ou au *situs*, il faut se demander où tel impôt peut être plus facilement assis et levé et partir de cette idée pour tracer les règles à suivre en vue d'éviter les doubles impositions.

La notion de domicile a dès lors surtout, comme les autres notions, un rôle technique, et son contenu politique ou économique n'a plus qu'une importance moindre.

Telle est la conclusion à laquelle on semble devoir aboutir à la suite d'un examen d'ensemble du problème de l'imposition des étrangers et du rôle du domicile en ce domaine.

Par conséquent, pour nous, la notion du « domicile » en matière de droit fiscal international se résume à ceci :

C'est un rattachement d'un individu à une collectivité donnée, le rendant solidaire de cette collectivité et tributaire d'elle, mais c'est, surtout, un principe technique servant de base à la distribution et au recouvrement de l'impôt et mettant cette collectivité donnée à même de taxer cet individu suivant ses facultés ou capacité.

DEUXIÈME PARTIE

SOLUTIONS POSITIVES

CHAPITRE PREMIER

Les législations étrangères et les conventions internationales distinguent-elles entre le domicile civil et le domicile fiscal ?

SECTION I. — Législations étrangères.

Avant de comparer les notions de domicile en matière civile et fiscale dans le droit positif français actuel, nous passerons en revue les principales législations étrangères pour voir si elles distinguent toutes entre les deux notions de domicile.

Les experts scientifiques de la Société des Nations avaient signalé dans leur Rapport les différents sens attribués au mot « domicile » dans les divers pays. Ils proposèrent à la Section juridique de la Société des Nations d'examiner cette question et de préparer un mémoire sur l'emploi actuel du mot « domicile » et sur la possibilité d'arriver à un accord international à ce sujet (1). Il fut donné

(1) Doc. F. 19 (S. D. N.), p. 28.

suite à ce vœu et la Section juridique reçut la mission de préparer un mémoire sur l'emploi du mot « domicile ». Le résultat de ses recherches fut publié le 1^{er} juin 1923 sous le numéro F. 43. Nous suivrons le plan de ce mémoire et examinerons successivement les droits allemand, anglais, belge, italien, hollandais et suisse, en y ajoutant l'examen du droit des Etats-Unis.

1. — DROIT ALLEMAND.

D'après l'article 7 du Code civil allemand de 1900 : « Quiconque s'établit à demeure dans un lieu y fonde son domicile. Le domicile peut exister en même temps dans plusieurs lieux. Le domicile est supprimé lorsque l'établissement est supprimé avec l'intention de l'abandonner » (1). Cette définition a été interprétée comme faisant dépendre le domicile de deux éléments : le fait de l'établissement et l'intention concomitante de s'établir. « L'interprétation donnée par les auteurs est que le domicile d'une personne se trouve au lieu de la résidence, où se trouve le pivot de son existence, le centre de ses intérêts... L'établissement permanent est le lieu où un homme vit à titre continu aussi longtemps que rien ne l'en écarte, et où il retournera dès qu'aucune raison ne le retiendra plus ailleurs » (2). Si l'un de ces deux éléments essentiels pour la création d'un domicile fait défaut, aucun

(1) V. Code civil allemand, traduction de l'Office de Lég. étr., 1929, p. 2.

(2) V. Doc. F. 43 (S. D. N.), p. 8.

domicile ne peut exister. Il n'est pas nécessaire, cependant, que l'intention soit manifestée par une déclaration expresse ; elle peut être induite des circonstances. Le droit allemand admet, ainsi qu'il ressort clairement du code, la co-existence simultanée de plusieurs domiciles.

D'après les auteurs, le droit allemand distingue entre les domiciles civil et fiscal. « La notion de domicile dans le droit fiscal est autre que dans le Code civil allemand. D'après ce dernier, une personne crée son domicile au lieu où elle s'établit d'une façon permanente, dont elle veut, par conséquent, faire le centre de ses intérêts vitaux, de son activité professionnelle et économique. Selon la législation fiscale allemande, une personne a un *domicile* (« Wohnsitz »), dans le sens du droit fiscal, au lieu où elle possède une habitation dans des conditions qui permettent de conclure à l'intention de conserver cette habitation »(1) (§ 80, al. 1^{er}, du Code fiscal du Reich du 22 mai 1931) et une *résidence habituelle* (« gewöhnlicher Aufenthalt ») dans le lieu où cette personne séjourne dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de ne pas séjourner dans ce lieu ou dans ce pays simplement à titre passager (§ 81 du Code fiscal). L'exigence d'un établissement, c'est-à-dire d'un centre d'intérêts familiaux ou patrimoniaux n'existe pas. L'élément intentionnel est réduit à sa manifestation objective, la durée de la résidence, à tel point que le paragraphe 2 de la loi concernant

(1) V. REHDANS und SELLE, *Die Besteuerung der Ausländer im Deutschen Reich*. Berlin, 1927, p. 10.

l'impôt sur le revenu prévoit que la résidence est considérée comme habituelle lorsque l'individu séjourne dans le Reich pendant plus de six mois. Dans ce cas, le contribuable est assujetti à l'impôt sur tous ses revenus, sans distinction d'origine (1).

2. — DROIT ANGLAIS.

La conception continentale du domicile comme lieu d'habitation ou centre d'intérêts d'un individu est différente de la conception du droit anglais, où le domicile (s'écrit souvent en anglais « domicil ») est essentiellement un critère employé pour résoudre les conflits de lois (2). Par suite, il est déterminé surtout non par des circonstances de fait, mais par la loi. Le domicile est constitué par les deux éléments suivants : résidence effective ou présumée en un lieu jointe à l'intention effective ou présumée d'établir en ce lieu un foyer permanent (« permanent home »).

Le domicile ne semble avoir aucun rapport avec l'assujettissement à l'impôt, sauf en ce qui concerne les droits de succession. L'assujettissement aux autres impôts directs britanniques dépend soit de la *résidence* dans le pays, soit de biens ou revenus ayant leur assiette ou leur origine dans le pays. On emploie donc deux termes différents en droit

(1) Cf. *Législation fiscale et méthodes de ventilation en vigueur en Allemagne*, par W. PAASCHE, in *Doc.*, c. 73 (S. D. N.), 1932, p. 63, 64 ; REHDANS et SELLE, p. 10 et suiv.

(2) Cf. H. LÉVY-ULLMANN, *Cours de Législation civile comparée*, 1930-1931, p. 221 et suiv. ; CASSIN, *op. cit.*, p. 12.

civil et fiscal. La définition du mot « résidence » ne se trouve pas dans la loi écrite, mais dans les décisions de la jurisprudence, et, encore, dans celles-ci ne trouve-t-on pas de définition suffisamment nette et générale, mais plutôt des solutions ou exemples d'espèces concrètes. L'élément intentionnel ne semble pas devoir être retenu. Les critères doivent être cherchés dans le fait de conserver une habitation et dans le séjour effectif d'une certaine durée. Un séjour permanent n'est pas exigé (1).

3. — DROIT BELGE.

Les normes du domicile en droit belge sont très semblables à celles du droit français. De même que dans le Code civil français, la définition du domicile se trouve dans l'article 102 du Code civil belge. C'est le lieu où l'individu a son principal établissement. Il en résulte le principe de l'unité du domicile. On distingue entre le domicile et la résidence. On donne ce dernier nom à l'habitation réelle, par opposition au domicile, c'est-à-dire au lieu du principal établissement. La résidence est un fait matériel, qui se rattache à la présence physique dans un endroit déterminé.

Quant au domicile et à la résidence en matière fiscale, les lois fiscales se réfèrent implicitement au sens donné à ces notions par le droit commun. Les

(1) Cf. *Législation fiscale*, etc. dans le Royaume-Uni, par E. W. VERITY, in Doc. 73, p. 262. *Principles of Income-Tax Liability Abroad*, in Circular Letter, n° 112 du Département of Commerce des États-Unis, p. 4.

personnes domiciliées ou résidant en Belgique doivent payer l'impôt sur leurs revenus de toutes provenances.

4. — DROIT ITALIEN.

Le droit italien distingue trois concepts : la demeure, la résidence, le domicile.

La simple demeure s'entend du lieu où l'individu réside à titre transitoire.

La résidence est le lieu où l'individu a sa demeure habituelle.

Le domicile est le lieu où l'individu a le siège principal de ses affaires et de ses intérêts.

La distinction entre le domicile et la résidence se trouve dans l'article 16 du Code civil italien, qui est ainsi conçu : « Le domicile civil d'une personne est au lieu où elle a le siège principal de ses affaires et de ses intérêts. La résidence est au lieu où la personne a sa demeure habituelle » (1).

Le domicile se compose d'un élément intentionnel, la volonté, et d'un élément matériel ou de fait, la résidence effective. En cas de changement de domicile, l'intention doit se manifester par une double déclaration : d'une part, devant l'officier de l'état civil de la localité que l'on veut abandonner et, d'autre part, devant le même fonctionnaire dans la localité où l'on va établir le nouveau domicile. Cette intention doit être appuyée d'un transport effectif de la résidence dans la nouvelle localité. La loi admet aussi que le changement de domicile

(1) Cf. Rép. de Lapradelle, v. domicile, n° 31.

peut se réaliser tacitement, lorsque cela résulte d'un ensemble d'actes dont on peut déduire la volonté de l'individu de changer son domicile. Autrement dit, on recourt à des critères objectifs pour déterminer la volonté.

En ce qui concerne le droit fiscal, on se rappelle que l'impôt complémentaire frappe les revenus des résidents en Italie, mais seulement ceux produits en Italie et la part de revenus étrangers importée et consommée en Italie. Pour la résidence, la loi fiscale se réfère à l'article 16 du Code civil précité. Un étranger est considéré comme ayant sa résidence en Italie lorsqu'il y demeure au moins depuis un an. Les personnes qui n'habitent en Italie qu'une partie de l'année, doivent également payer l'impôt complémentaire sur le revenu produit dans le royaume et sur le revenu étranger consommé en Italie. On voit, donc, que l'élément intentionnel n'est pas requis (1).

5. — DROIT NÉERLANDAIS.

Le Code civil néerlandais ayant été pour plusieurs matières calqué sur le Code civil français l'article 76 du Code néerlandais donne une définition du terme domicile rappelant celle de l'article 102 du Code civil français. Chaque individu a son domicile au lieu où il a son principal établisse-

(1) V. Décret royal du 30 décembre 1923, in *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, 1924, p. 947 ; brochure n° 25 de la Chambre de commerce internationale ; Circular Letter n° 112 précitée, p. 8.

ment. Le droit néerlandais distingue aussi entre le domicile, notion juridique résultant d'un lien entre la personne et le lieu où se concentrent ses intérêts, et la résidence, qui est le siège de fait de la personne. La question de l'unité ou pluralité du domicile est discutée, mais on semble pencher vers la solution qui n'admet qu'un seul domicile.

Le droit fiscal néerlandais semble se référer au droit civil pour la question du domicile, mais en s'attachant surtout au fait matériel de la demeure ou habitation. Pour déterminer si une personne habite dans le Royaume, la loi stipule qu'on doit juger « d'après les circonstances » (1).

6. — DROIT SUISSE.

Aux termes de l'article 23-1^o du Code civil suisse : « Le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir. » On rencontre donc la présence de deux éléments, intention de s'établir et résidence effective. Le même article 23 prévoit, dans l'alinéa suivant, que nul ne peut avoir, en même temps, plusieurs domiciles.

La loi fiscale se réfère, pour la détermination du domicile, aux dispositions du Code civil, et la jurisprudence du Tribunal fédéral est établie en ce sens que le domicile fiscal d'une personne physique coïncide toujours avec son domicile civil (2). L'élément

(1) Cf. Doc. F. 43 (S. D. N.), p. 34, 35 : *Les Pays-Bas et la question de la double imposition*, par J. PEETERS, in *Bulletin de l'Inst. Interm. Int.*, 1930, p. 14.

(2) Cf. W. SCHNEEBELI, *Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Steuersachen insbesondere betr. die Doppelbesteuerung*. Zurich, 1922, p. 64 et suiv.

intentionnel entre, par conséquent, en ligne de compte, mais sa valeur est amoindrie du fait que l'intention doit être déterminée par des critères objectifs, c'est-à-dire s'induire de l'ensemble des circonstances, de la bonne foi et de la conduite de l'individu. Il semble, donc, qu'on ne suit pas les règles du droit privé dans toutes leurs conséquences et qu'on considère la résidence effective et habituelle comme déterminante (1).

M. Delessert, cité en note, nous donne un exemple, intéressant d'un régime spécial d'imposition des étrangers en vigueur dans le canton de Vaud :

« Mais souvent un régime spécial est institué en faveur de certaines catégories d'étrangers dans les pays où se rendent et vivent de nombreux allogènes (cf. art. 12 et 13 loi vaudoise précitée du 24 janvier 1923, prévoyant que les étrangers à la Suisse qui n'y sont pas nés, n'y exercent pas et n'y ont jamais exercé d'activité lucrative, sont exonérés de l'impôt pendant la première année de leur séjour ou de leur résidence dans le canton de Vaud, paient une taxe annuelle particulière, — encore réduite de moitié pour ceux qui vivent à l'hôtel —, dès le début de la seconde année de séjour ou de résidence jusqu'à la fin de la cinquième, puis, à partir de la sixième, sont complètement assimilés aux nationaux) (2). »

(1) Cf. le même et également Charles DELESSERT, *L'établissement et le séjour des étrangers au point de vue juridique et politique*. Lausanne, 1924, p. 92.

(2) DELESSERT, p. 93.

7. — ETATS-UNIS D'AMÉRIQUE.

Ce qui est caractéristique du droit américain, tant civil que fiscal, c'est l'usage courant, dans les textes civils et dans les décisions jurisprudentielles, d'employer les mots « domicile » et « résidence » comme voulant dire la même chose. Il est vrai que, pour distinguer la simple demeure ou habitation, « mere residence », dans le sens vulgaire du mot, d'avec le même mot pris dans un sens technique équivalant au domicile, on prend souvent la précaution de qualifier cette dernière « legal residence », néanmoins cette confusion de terminologie n'est pas faite pour nous faciliter l'analyse du droit américain sur le point qui nous intéresse.

En ce qui concerne le droit civil américain, on peut faire la même observation qu'à l'égard du droit anglais. On sait qu'en droit international privé américain, de même qu'en droit international privé anglais, le domicile sert essentiellement de critère pour la solution des conflits de lois, d'où l'importance qui s'attache à la définition du domicile à ce point de vue. Par conséquent, c'est surtout par rapport à des espèces impliquant des conflits de lois, qu'on a été amené à élaborer la théorie du domicile (1) et cette constatation nous permettra

(1) On constate même en Amérique une certaine tendance à soutenir que la question de domicile ne peut se poser qu'en matière de conflits de lois et non pas au point de vue interne. V. l'opinion de M. le juge FOWLER dans *In re Norton* (1916) 159 N.-Y. Supp. 619 ; Cf. *Residence and Domicile in Connection with Income and Estate Taxes*, par K. K. KENNAN, in *The National Income Tax Magazine*, déc. 1927, p. 445.

de comprendre la valeur que le droit civil américain (1) attache à l'élément intentionnel et que certains Etats de la fédération accordent aux déclarations de volonté en matière de domicile. Elle nous expliquera également l'importance de la notion anglo-saxonne du domicile d'origine (« domicil of origin ») (2).

Parmi les nombreuses définitions du « domicil » qui ont été proposées, on peut retenir celle du « Restatement of the Law of Domicil » de l'American Law Institute, comme étant plus ou moins représentative des idées ayant généralement cours. Il ressort de divers articles de ce Restatement que le domicile d'élection est l'endroit avec lequel une personne a des liens juridiques, parce qu'elle y habite avec l'intention d'en faire sa résidence principale, c'est-à-dire l'endroit où elle possède son foyer (« home »). Le domicile d'origine d'une personne se détermine par le domicile de ses parents au moment de la naissance de l'enfant. Par contre, le terme « residence », dit le Restatement, ne s'emploie pas toujours dans le sens de « domicil » et sa portée exacte devrait être déterminée à chaque emploi de ce mot. La notion du domicile étant ainsi séparée de celle de la résidence, il s'ensuit qu'une personne peut avoir plusieurs résidences à la fois, mais qu'un seul domicile. De ce qui a été dit, il résulte que d'après l'opinion des auteurs du Restatement une

(1) Cette remarque s'applique aussi bien au droit anglais.

(2) En droit français, le « domicile d'origine », c'est le premier domicile d'élection. En ce qui concerne le droit anglais, voir *infra*, p. 135.

personne est libre de choisir l'endroit où elle va établir son « home », mais une fois que celui-ci est installé, c'est la loi qui lui assigne la valeur juridique d'un domicile.

Justement, à ce propos, des critiques ont été faites au principe préconisé par le Restatement. Dans un très intéressant article lu à la Session de 1927 de l'Association du Barreau de New-York, M. F. Coudert soutient que la notion d'un domicile d'élection basé sur le « home » ne correspondrait pas à la jurisprudence des tribunaux de certains Etats de la Fédération, tel que l'Etat de New-York (1). Les tribunaux de l'Etat de New-York montrent une tendance très marquée à refuser de considérer un citoyen de New-York comme étant domicilié à l'étranger s'il a révélé son intention de conserver son domicile d'origine américain, malgré le fait que son véritable « home » se trouve à l'étranger » (2). Donc, pour les tribunaux de cet Etat, les notions de domicile et de « home » peuvent être disassociées. L'auteur de cet article analyse ensuite un grand nombre d'espèces qui nous indiquent le rôle prépondérant que joue, selon la jurisprudence new-yorkaise, l'élément intentionnel, particulièrement sous forme de déclarations expresses de volonté. Il ressort de cette analyse que les tribunaux de New-York sont extrêmement exigeants en ce qui concerne la preuve du changement

(1) V. « The Law of Domicile », article lu par M. F. COUDERT aux Proceedings de la New-York State Bar Association de 1927, publié dans les *Annales* de cette session, pp. 145 et suiv.

(2) *Ibidem*, p. 156.

du domicile d'origine et qu'ils se saisissent de la preuve la plus fragile d'une résidence dans l'Etat de New-York pour donner effet à l'intention de leur citoyen de conserver son domicile d'origine dans cet Etat, ou, plutôt, à son intention de se laisser régir par sa loi d'origine. En somme, et par une voie détournée, c'est faire effort pour appliquer à leurs citoyens la loi nationale au lieu de la loi du domicile. C'est, comme l'indique M. Coudert, le désir d'éviter leur « dénationalisation » pour empêcher l'application de la loi étrangère à leur statut juridique sur maints points de droit. Cette doctrine est intéressante à rapprocher, ce que d'ailleurs M. Coudert ne manque pas de faire (1), de la théorie du domicile en matière de conflits de lois ayant eu cours à une certaine époque en Angleterre et qui semble actuellement en voie de disparition (2). Voici comment M. Chauveau décrit cette doctrine : « En résumé, la jurisprudence anglaise paraît toujours uniquement préoccupée d'éviter toute contradiction entre la situation de fait et la situation de droit. Lorsque son sujet a été absorbé par un milieu nouveau, elle le soumet à la législation de ce milieu. Lorsque le milieu envisagé est en *communauté de civilisation* avec le milieu anglais, l'établissement dans le pays d'un domicile *animo manendi*, constitue pour elle une présomption suffisante de l'absorption. Si, au contraire, un défaut de commu-

(1) Article de M. COUDERT, précité, p. 166.

(2) Cf. note de M. CHAUX sous Alger, 12 janv. 1931. D. P. 1932.2.102 et P. GOULÉ dans *Rép. de Lapr.*, v^o *Droit intern. privé*, Angleterre, n^o 60.

nauté sépare les civilisations du milieu d'origine et du milieu nouveau, la jurisprudence anglaise ne se contente plus de cette présomption, elle exige une preuve plus complète ». Selon M. Chauveau, il faut rapporter la preuve de « l'intention de tomber sous le coup des lois de ce pays ». On s'aperçoit de l'article de M. Coudert que la « communauté de civilisation » entre les pays anglo-saxons et certains autres pays n'est pas prête à s'établir. En effet, l'importance de la détermination du domicile et, par là même, de la loi compétente acquiert tout son poids en matière de droit successoral applicable. Or, justement, dans cette vaste branche du droit il y a encore un monde d'idées qui sépare les conceptions anglo-saxonnes de celles de certains pays continentaux, par exemple, la France. Nous voulons parler de la « réserve héréditaire » et, surtout, de la prohibition par la loi française des « substitutions fidéicommissaires ». Si un citoyen américain, par exemple, est prêt à accorder un certain mérite de justice au principe de la réserve héréditaire (1), il n'en est plus de même en ce qui concerne les « substitutions prohibées ». Cette prohibition, dans le cas d'un Américain domicilié en France, soulève la question de la validité des « trusts » américains, dont la pratique est si répandue dans les pays anglo-saxons et

(1) Cf. par exemple, la récente introduction dans l'Etat de New-York par une loi de 1929 de ce qu'on pourrait appeler la « réserve de l'époux survivant ». V. nouvel article 18 du Decedent's Estate Law de New-York et commentaire des *Nouvelles lois successorales de l'Etat de New-York*, par Fernand BRAUN, dans *Clunet*, 1930, p. 337 et suiv. Ce droit a été reconnu précédemment par d'autres Etats.

particulièrement en Amérique, qu'elle forme une des trames fondamentales de la vie juridique dans ces pays (1). Ce n'est pas la prohibition des « trusts » en France qui, aux yeux d'un Américain, sauvegarde la liberté du commerce juridique, c'est leur introduction, au contraire, qui en assurerait l'épanouissement complet. Il ne faut donc pas s'étonner de la « politique » prudente des tribunaux de New-York quand ils évitent de domicilier trop facilement leurs nationaux à l'étranger et, particulièrement, dans les pays continentaux dont les lois seraient susceptibles d'entraver la liberté juridique dont jouissent leurs nationaux chez eux. Cette politique d'empêchement de la « dénationalisation » des Américains à l'étranger se retrouve dans une loi de 1911 votée par la législature de New-York, qui autorise un citoyen des Etats-Unis résidant à l'étranger à soumettre sa succession à la loi de New-York, en insérant une clause expresse en ce sens dans son testament (2).

Nous avons déjà indiqué l'importance du domicile d'origine en droit anglo-saxon. Nous pouvons la préciser davantage. En droit français le domicile d'origine disparaît définitivement avec l'acquisition par l'intéressé d'un domicile d'élection. En droit anglo-saxon il continue à produire ses effets pendant toute la vie de la personne. Il réapparaît

(1) V. P. LEPAULLE, *Traité théorique et pratique des Trusts*, etc., 1932 ; *Common Law Express Trusts in French Law*, par Lindell T. BATES, in *Yale Law Journal*, 1930, p. 34 et suiv. ; *Trusts Inter Vivos and the Conflict of Laws*, p. DAVID F. CAVERS, in *Harvard Law Review*, 1930, p. 161 et suiv.

(2) V. article 47 du Decedent's Estate Law,

chaque fois que l'individu abandonne son domicile d'élection sans en acquérir aussitôt un autre. Dans l'intervalle, ce n'est pas le dernier domicile de la personne, mais son domicile d'origine qui est considéré par la loi comme étant son domicile. Il en est de même si une personne n'a aucun domicile de choix, si, par exemple, elle passe sa vie en voyage, sans avoir l'intention de se fixer en un lieu quelconque. Dans ce cas, le droit français se réfère au dernier domicile connu, mais le droit anglo-saxon utilise alors la notion du domicile d'origine. De cette façon, un individu est censé avoir toujours un domicile, son domicile d'origine (1).

En ce qui concerne l'impôt fédéral sur le revenu, on sait que le domicile n'a d'importance que pour l'imposition des étrangers, puisque la loi fédérale suit les citoyens dans leurs déplacements (2).

En principe, les notions civile et fiscale du domicile sont les mêmes dans les deux branches du droit.

La même remarque s'impose, que pour le droit civil, sur la confusion entre les mots domicile et résidence, qu'on emploie indifféremment l'un à la place de l'autre. Comme le mot « résidence » comporte deux sens, l'emploi de plus en plus fréquent

(1) Cf. *Rép. de Lapradelle*, v^o *Domicile*, par Sophie GRINBERG-VINAVER, n^{os} 34 et suiv. et Paul GOULÉ, même Répertoire : *Droit intern. privé de l'Angleterre*, n^{os} 47 et suiv., 66.

(2) Cette influence de l'allégeance politique en matière d'impôt fédéral entraîne une certaine confusion, en ce qui concerne l'imposition des étrangers résidant en Amérique, entre le domicile et la citoyenneté. Par exemple, d'après l'art. 313 de la Régulation 65, la présomption de la « non-résidence » des étrangers peut être combattue par le dépôt d'une demande de naturalisation.

de ce mot par le législateur impose aux tribunaux la tâche de déterminer si l'on a voulu viser la simple résidence ou la résidence, dans son sens technique et juridique équivalant à la notion de « domicile » (1).

Nous estimons qu'on peut trouver une raison à la faveur dont le mot « résidence » jouit auprès du législateur fédéral. C'est que, si en principe l'élément intention joue le même rôle en matière de domicile fiscal qu'en matière de domicile civil, en pratique les choses, sans doute, ne se passent pas d'une façon aussi symétrique et l'élément matériel de la résidence, dans son sens courant, doit, croyons-nous, prendre le pas sur l'élément volontaire. Comme exemple de ce que nous avançons, nous citerons une solution administrative qui a décidé qu'un étranger *non-domicilié* en Amérique, y sera néanmoins imposable à l'impôt fédéral sur le revenu comme *résident*, du moment qu'il habite en Amérique d'une façon permanente et y exerce une activité commerciale (2).

Il est probable qu'une analyse serrée des diverses solutions jurisprudentielles et des circonstances dans lesquelles elles sont intervenues, à condition qu'elle porte sur un grand nombre d'espèces, confirmerait l'hypothèse que nous avons avancée.

A ce propos, il convient de rappeler le rôle de la jurisprudence américaine dans l'élaboration tant du droit civil que fiscal. Si le système du « case-

(1) Cf. M. KENNAN, dans l'article précité, p. 443.

(2) Cf. J. J. KLEIN, *Federal Income Taxation*. New-York, 1929, p. 1216.

law » (1) présente certains avantages et s'adapte facilement aux situations concrètes, par contre il déroute les théoriciens par une certaine absence d'ossature ferme et de principes directeurs. Néanmoins, nous croyons que le juge doit se laisser influencer par la tendance générale du droit fiscal actuel qui, étant donné la pénurie budgétaire, consiste à frapper la matière imposable là où elle peut être saisie le plus facilement. Dans ces conditions, nous ne serions pas surpris, si le travail d'analyse que nous suggérons nous révèle que l'élément intentionnel ne joue qu'un rôle bien moindre, qu'on ne veuille le croire, dans l'imposition des résidents étrangers en Amérique, sous le système de la Federal Income Tax.

Les mêmes observations pourraient être faites, selon nous, en ce qui concerne les impôts sur le revenu des divers Etats de la Fédération, sauf qu'il est encore plus difficile de trouver un noyau de règles stables pouvant s'appliquer à la majorité des cas, car, ne l'oublions pas, les tribunaux des divers Etats sont libres les uns vis-à-vis des autres. Cependant, on peut observer que les tribunaux sont souvent enclins à perdre de vue la distinction entre domicile et résidence et à interpréter ce dernier terme d'une façon très large, afin de pouvoir, dans la mesure du possible, justifier l'établissement d'un impôt (2). Cette tendance semble déconsidé-

(1) Bien entendu, ce système existe en Amérique parallèlement à celui de la loi écrite, qui en Amérique, comme partout ailleurs, intervient, de plus en plus, dans la vie sociale par un flot de textes sans cesse croissant.

(2) Cf. K. K. KENNAN, *Residence and Domicile in Connection with*

rer la valeur de l'élément intentionnel en ce qui concerne la loi appliquée. Il ne paraît pas non plus que la volonté jouisse d'une grande importance, si l'on considère la loi écrite des divers Etats. Prenant, comme exemple, la législation de New-York, le terme « résident » s'entend de toute personne domiciliée dans l'Etat de New-York et de toute personne qui conserve une habitation permanente dans l'Etat *et* y séjourne pendant une période dépassant, en totalité, sept mois de l'année fiscale (1). Dans l'Etat de Wisconsin on trouve une définition semblable, mais le mot « ou » remplace le mot « et » dans la dernière ligne de la définition (2). D'après la loi de New-York, si un contribuable change de statut dans le courant de l'année fiscale et de résident devient un non-résident, il doit faire deux déclarations distinctes, à titre de résident et de non-résident, pour chaque fraction de l'année (3).

Il résulte de notre analyse que si, en principe, l'élément intentionnel existe dans le droit fiscal américain, en pratique son rôle semble être bien inférieur à celui de l'élément objectif de la résidence.

Il résulte de la comparaison de ces définitions qu'un élément de fait, la *résidence permanente*, constitue le fondement principal du domicile en matière de droit civil. La plupart des législations y ajoutent l'*animus manendi*, mais l'on a vu que cet

State Income Taxes, in *The National Income Tax Magazine*, avril 1928, p. 132.

(1) V. Tax Law de New-York, article 350, al. 7.

(2) Cf. KENNAN, *op. cit.*, p. 133.

(3) V. N.-Y. Tax Law, art. 367-*a* et KENNAN, p. 133.

élément subjectif se résout finalement en un élément objectif, car le moyen le plus sûr de déterminer une intention sincère et véritable n'est-il pas de recourir à des signes objectifs, c'est-à-dire de revenir au fait d'une résidence durable ? Quelques législations exigent également *l'établissement* de la personne, c'est-à-dire la formation dans le pays d'un centre stable et durable d'existence sociale et économique. C'est aussi un élément extérieur et objectif (1).

La résidence n'est pas considérée généralement comme une norme juridique. On ne trouve, donc, pas sa définition dans les législations des divers Etats. Cependant, on a vu que le Code civil italien précise que la « résidence est au lieu où la personne a sa demeure habituelle » (art. 16, al. 2) (2).

La résidence (3) joue, dans tous les pays, le rôle de substitut, d'auxiliaire du domicile. Il lui échoit la place d'honneur dans toutes les définitions du domicile, ainsi que dans les circonstances généralement retenues par les tribunaux pour sa détermination. Certaines législations assimilent presque la résidence au domicile. Lorsque le domicile n'est pas défini par la loi, la jurisprudence tient en premier lieu compte de la résidence pour sa détermination (4).

Lorsqu'une personne n'a pas de domicile connu,

(1) Cf. Ch. DELESSERT, *op. cit.*, p. 108 ; *Rép. de Lapradelle*, v^o *Etranger*, n^o 133.

(2) V. *supra*, p. 126.

(3) En prenant ce mot dans son sens courant et non pas technique, équivalent de domicile.

(4) Cf. *Rép. de Lapradelle*, v^o *Domicile*, n^o 160.

on considère que son domicile est au lieu de sa résidence. Ainsi, le Code civil suisse prévoit que : « Le lieu où la personne réside est considéré comme son domicile, lorsque l'existence d'un domicile antérieur ne peut être établie où lorsqu'elle a quitté son domicile à l'étranger et n'en a pas acquis un nouveau en Suisse » (art. 24, al. 2°).

On sait qu'en droit international privé, on applique la loi de la résidence aux apatrides, soit à défaut de domicile, soit, même, de préférence à la loi du domicile.

En matière d'impôts, l'Administration française leur applique la loi de leur résidence (1). C'est qu'en effet, on ne fait que leur appliquer la loi de leur domicile, mais d'un domicile basé sur des critères purement objectifs ou de fait.

Ce n'est, pour nous, comme nous avons essayé de le démontrer, qu'un exemple de l'application d'une règle générale en matière d'impôts, ou la résidence, pour l'assiette de l'impôt, devrait l'emporter et, en fait, l'emporte effectivement sur l'élément intentionnel, qui lui aussi se ramène, en fin de compte, à la résidence.

SECTION II. — Conventions internationales.

Nous allons maintenant procéder à l'examen d'une autre catégorie de solutions positives concernant le domicile, celle des traités et conventions internationales en matière de doubles impositions.

(1) Cf. *ibidem*, v° *Emigrés russes*, n° 68 et circulaires n°s 1025 et 1026 de la Direction générale des Contributions directes.

1. — OBSERVATIONS GÉNÉRALES
SUR LES QUATRE FORMULES-TYPES
DE DOMICILE EMPLOYÉES.

Nous laissons de côté, à dessein, les traités en d'autres matières de droit, où on s'occupe du domicile ou, plutôt, dans lesquels le domicile est mentionné. Le nombre de ces traités est très grand et ils sont intervenus sur des points de droit extrêmement variés. Ces traités ne peuvent pas nous être utiles, parce que leurs auteurs avaient d'autres buts que des préoccupations fiscales et non pas eu pour tâche de choisir entre les notions civiles et fiscales du domicile. Ces conventions ne peuvent donc nous servir dans notre travail de comparaison. On peut, toutefois, faire la remarque qu'une grande profusion et confusion de termes y règne, même dans les traités les plus importants, pour désigner souvent la même chose. On emploie, sans prendre garde à la possibilité d'une différence technique de leurs sens, les mots « domicile », « résidence », « résidence habituelle », « domicile ou résidence habituelle », « domiciliés », « résidents », « habitants » etc. (1).

Nous avons vu que, tant au point de vue scientifique que, particulièrement, au point de vue technique et pratique, le domicile est appelé à jouer un grand rôle en matière fiscale. Or, la notion de domicile en cette matière, de même qu'en droit

(1) V. B. DE MAGALHAES, *La doctrine du domicile en droit international privé*, in *Cours de La Haye*, vol. 23, p. 43.

civil, diffère d'un pays à un autre. Si l'on se propose de conclure un traité délimitant la compétence fiscale des parties contractantes, il ne sert à rien de préciser les droits de l'Etat du domicile, si, en même temps, on ne s'entend pas sur la valeur technique à donner à ce mot dans le traité. Les conflits de compétence qu'on chercherait à résoudre, réapparaîtraient sous une autre forme, du moment qu'on aurait laissé à chaque Etat la liberté de déterminer le domicile d'après ses propres critères. Il est, donc, nécessaire que les Etats signataires déterminent les éléments constitutifs du domicile fiscal. C'est ce qu'on pourrait appeler une question technique « préjudicielle ».

Les divers négociateurs de traités en matière fiscale et les experts de la Société des Nations n'avaient pas pour mission d'examiner la question du domicile au point de vue de sa conception générale. Ils ont entendu définir seulement le domicile fiscal de l'individu et non pas son domicile général et limiter leurs définitions strictement à l'objet du traité proposé ou conclu (1). Malgré ce dessein limité, les traités et projets de traités nous fournissent des renseignements intéressants en ce qui concerne la valeur que, selon les auteurs de ces traités, il convient d'attacher respectivement aux éléments objectif et subjectif pour déterminer le domicile fiscal.

Les principaux traités ou projets de traités peuvent être répartis en plusieurs groupes, si l'on se base sur les *formules* employées.

(1) Cf. M. NIBOYET, in *Cours de La Haye*, vol. 31, p. 71.

2. — PREMIER GROUPE.

Nous prendrons d'abord comme exemple la Convention entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie du 31 décembre 1921 (1). Son article 1^{er} prévoit que les impôts directs seront assis dans l'Etat où les contribuables ont leur « domicile » ou, à défaut, leur lieu de « séjour habituel » et que les personnes qui auraient un domicile dans chacun des deux Etats ne sont soumises aux impôts directs que dans celui des deux Etats dont elles sont ressortissantes. Le même article définit les mots « domicile » et « séjour habituel » de la façon suivante : « Est réputée *domicile*, toute habitation occupée dans des conditions telles qu'elles permettent de conclure à l'intention de la conserver d'une manière continue. Est réputée lieu de *séjour habituel*, la localité ou le pays dans lequel une personne s'arrête dans des conditions telles qu'elles permettent de conclure à l'intention d'y séjourner plus longtemps que pour un simple passage ». Si l'on veut bien se rapporter aux pages 122 s. du présent ouvrage, on s'aperçoit tout de suite que ces formules de *domicile* et de *séjour habituel* sont presque identiques avec les formules de *domicile* et de *résidence habituelle* du droit fiscal allemand. D'ailleurs le mot allemand « Aufenthalt » peut être traduit « résidence » (2) ou « séjour ».

(1) *Recueil des accords internationaux*, etc., Doc. C. 345 (S. N. D.), p. 10.

(2) Il est traduit comme « résidence » dans le Doc. C. 73 précité de la S. D. N.

On voit aussi l'influence du droit allemand dans l'admission de la possibilité de plusieurs domiciles concomitants.

Un autre exemple, d'une formule de domicile apparentée à la précédente, se rencontre dans l'article 6 du Traité du 1^{er} mars 1924 entre l'Italie et la Tchécoslovaquie (1) : « Sera réputé *domicile*, le lieu où le contribuable a sa demeure habituelle dans des conditions qui permettent de supposer qu'il a l'intention de la conserver ». Le même article prévoit la possibilité de plusieurs domiciles et adopte dans ce cas le système qui consiste à répartir les revenus entre les deux Etats intéressés. En l'absence d'un domicile quelconque, au sens sus-indiqué, la taxation des revenus pourra être faite en ne tenant compte que de la demeure. Dans cette formule, l'influence du droit fiscal italien (2) n'est que partielle. On rencontre la notion de la demeure transitoire et de la demeure habituelle, mais on ajoute à cette dernière l'exigence de l'intention, ce qui permet d'élever cette « demeure habituelle » au rang de « domicile » fiscal.

L'influence de la doctrine fiscale allemande se fait encore sentir dans les critères de domicile et de résidence adoptés dans l'article 10 de la Convention du 25 avril 1928 entre l'Allemagne et la Suède. Voici la définition du domicile : « Sera considéré comme *domicile* le lieu où le contribuable a une demeure habituelle dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de la conser-

(1) V. *Recueil*, p. 79.

(2) Cf. p. 127, *supra*.

ver ». Cet article admet aussi la possibilité de la co-existence de deux domiciles. Lorsque les conditions requises pour constituer un domicile sont absentes dans chacun des deux Etats, « le domicile du contribuable sera constitué par le lieu dans lequel celui-ci a *sa résidence durable* » et celle-ci est définie comme étant au « lieu où la personne séjourne dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de ne pas y séjourner uniquement de façon temporaire ».

Les caractéristiques des formules de ce premier groupe sont l'exigence de l'intention et l'absence de toute référence à un « établissement principal » ou à « un centre ou siège d'intérêts ». L'élément principal paraît être la résidence ou le séjour habituels.

3. — DEUXIÈME GROUPE.

Le deuxième groupe est constitué par des formules qui emploient les expressions « le siège principal » ou « principal établissement ».

La même Italie, qui a signé un traité avec la Tchécoslovaquie en 1924 en adoptant une formule de *domicile* fiscal dont est absente toute référence au « siège principal des intérêts », s'est entendue avec l'Autriche sur une définition de domicile où figure, justement, la notion de « siège d'intérêts ». Ce traité, qui forme partie de la Convention de Rome du 6 avril 1922, prévoit dans son article 2 que « sera considéré comme *domicile* le siège principal des affaires et des intérêts du contribuable » (1).

(1) V. *Recueil*, p. 75.

L'accord de Rome oppose d'une façon très nette le *domicile* à la *résidence*, puisqu'il donne de cette dernière, dans son article 6, la définition que voici : « sera considéré comme *résidence* le lieu où le contribuable a une demeure habituelle avec des circonstances qui autorisent de croire qu'il a l'intention de la maintenir » (1). A défaut d'une résidence quelconque, on taxera ayant égard seulement à la demeure.

Une formule qui se rapproche beaucoup de la précédente est celle qui est employée dans l'accord du 5 juillet 1923 entre la France et le Territoire de la Sarre. Voici ce que dit cette Convention : « Pour toute imposition pour laquelle le domicile ou la résidence habituelle du contribuable détermine l'exigibilité de l'impôt, les deux Gouvernements s'engagent à admettre, dans les relations fiscales entre la France et la Sarre, que chaque contribuable a un domicile ou une résidence habituelle unique. Pour la détermination de ce *domicile* ou de cette *résidence habituelle*, les deux Gouvernements adoptent la notion de principal établissement ».

Cette formule se rapproche donc de la formule de l'Accord de Rome, en ce qu'elle emploie la notion de « principal établissement ». Par contre elle confond le « domicile » et la « résidence habituelle ». Il est vrai que dans la première formule de ce groupe, il est question de *résidence* tout court, tandis qu'ici on parle de « *résidence habituelle* ». Si l'on tient compte de ce que nous avons dit sur les deux sens, technique et courant, du mot « rési-

(1) V. *Recueil*, p. 76.

dençe » et de ce que dans l'accord de Rome la « résidence » est appelée à jouer le rôle de substitut ou d'auxiliaire du domicile, la différence entre les deux traités s'estompe en ce qui concerne la portée fiscale du mot « résidence ».

4. — TROISIÈME GROUPE.

Nous classerons dans ce groupe les formules qui omettent toute référence à l'élément intentionnel. L'exemple le plus important nous est fourni par l'article 10 du projet de Convention bilatérale en matière d'impôts sur les revenus établi par les experts gouvernementaux de la Société des Nations, qui définit ainsi la notion de domicile : « domicile fiscal, c'est-à-dire la résidence normale du contribuable, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation » (1).

Cette formule est intéressante non seulement par l'absence de l'élément volontaire, mais également parce qu'elle emploie une expression, « foyer permanent d'habitation », qui ne se rencontre pas dans les traités analysés, même dans celui conclu en 1928 par l'Allemagne et la Suède, dont la définition du domicile ne semble pas avoir subi l'influence du projet des experts de la Société des Nations. Par contre, l'article 12 de la Convention du 16 juin 1930 entre la France et l'Italie reproduit exactement la formule de domicile proposée par les experts, de même que l'article 1^{er}, alinéa 2, de la Convention

(1) Doc. C. 216 (S. D. N.), p. 11.

du 16 mai 1931 entre la France et la Belgique (1). Il est probable que la notion de « foyer » vient de l'influence des définitions anglo-saxonnes, mais ce ne semble être qu'une influence atténuée. S'il est exact, comme le soutient M. de Magalhaes, que « le « home » anglais n'est pas simplement une maison ; la fixation d'un « home » ne comporte pas le simple fait matériel de la résidence, mais la création d'un centre d'intérêts d'ordre affectif, familial et économique » (2), et si l'on compare ce commentaire avec celui des experts de la S. D. N., « Les mots *foyer permanent* éveillent l'idée d'une installation familiale d'une certaine durée. Même celui qui séjournerait dans un hôtel pendant plusieurs mois pourrait être considéré comme y résidant normalement », on s'aperçoit que s'il ne s'agit pas d'un simple fait matériel de résidence dans la formule des experts, il ne s'agit pas non plus de « centre d'intérêts d'ordre économique ».

5. — CONCLUSION SUR LES FORMULES EMPLOYÉES DANS LES CONVENTIONS ANALYSÉES.

C'est à dessein que nous avons souligné le mot *formules*, comme servant de base à notre classification. Nous ne reconnaissons à notre propre classification aucun mérite scientifique, sauf celui d'une méthode démonstrative d'une vérité que nous cherchons à établir : notamment, que toutes les définitions de domicile qui, en matière fiscale surtout,

(1) V. B. C. D., novembre 1933, p. 505 et p. 495.

(2) V. B. DE MAGALHAES, in *Cours de La Haye*, vol. 23, p. 97.

se basent sur des éléments subjectifs, font fausse route, en ce qu'elles adoptent un critère prêtant à confusion et tendent à obscurcir le problème du domicile fiscal, malgré leur désir d'y apporter quelque lumière. D'autre part, l'expression « centre ou siège d'intérêts » ou « principal établissement » ne résoud pas le problème, parce qu'il y a trop de façons subjectives d'entendre cette expression. Par conséquent, nous croyons qu'à l'heure actuelle il est vain d'essayer de classer les définitions fiscales par rapport à la notion du domicile civil, comme le fait M. Niboyet dans son Cours précité (1). Le point de départ d'une telle classification nous paraît erroné, parce qu'il n'existe pas encore une seule notion civiliste du domicile, mais un nombre innombrable de définitions. M. Niboyet paraît faire sienne celle qui consiste à définir le domicile civil par la notion de « centre juridique des intérêts de la personne » ou de « siège principal des affaires et des intérêts » ou de « principal établissement », mais il omet de nous dire quels sont, selon lui, les éléments constitutifs de ces définitions. M. Niboyet classe, donc, les définitions des traités par rapport à la notion civiliste du domicile et, à ce point de vue, il en distingue quatre types. Nous n'allons pas les passer ici en revue, puisque nous estimons qu'à l'heure actuelle une pareille classification ne peut pas nous rendre service, mais, en passant, nous voulons signaler ce qui nous paraît une contradiction. Selon M. Niboyet, le quatrième

(1) V. M. NIBOYET, *op. cit.*, p. 71 et suiv.

type s'écarte nettement de la notion de *domicile* et envisage simplement celle de *résidence*. Autrement dit, on se place uniquement sur le terrain des faits, mais c'est ce que font, par exemple, les définitions que M. Niboyet classe sous le premier type. Nous ne saisissons donc pas pourquoi M. Niboyet distingue les types n° 1 et n° 4 et surtout pourquoi il classe la même Convention, entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie, sous deux types différents. Il ne semble exister aucune opposition entre les types premier et quatrième. Ainsi qu'il ressort de notre premier groupe (1), la notion de résidence dans la Convention entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie joue le rôle de substitut ou d'auxiliaire du domicile fiscal. Elle est destinée à l'épauler dans des cas où le domicile ne se prête pas facilement à découverte.

La question de savoir si l'intention ne doit pas être déterminée à l'aide de faits objectifs et signes extérieurs plutôt que par des spéculations psychologiques, n'a pas échappé aux négociateurs de certains traités. Ainsi il est précisé dans le Traité du 24 octobre 1927 (art. 1^{er}, al. 3), entre l'Autriche et le Canton de Saint-Gall (Suisse), que « l'intention doit ressortir de signes extérieurs (le fait d'occuper un logement propre ou une chambre louée pour un certain temps ; de loger dans sa famille, etc.) » (2). La même recherche de précision se trouve dans le traité signé par l'Allemagne et la Suisse le 24 mars

(1) *Supra*, p. 144.

(2) V. *Recueil*, p. 63.

1923, qui déclare dans son article 3 que l'intention doit pouvoir se reconnaître à des signes extérieurs (occupation d'un logement appartenant en propre à l'intéressé, ou d'une chambre louée en permanence ; le fait d'habiter dans sa famille, etc.) (1).

Ce qui se dégage de ces solutions positives internationales, c'est l'absence d'une définition sur laquelle on puisse tabler avec une certaine dose de sécurité. Dans la plupart des traités on ne fait, en somme, que résoudre la question du domicile par une autre question, celle concernant le sens exact de la définition destinée à éviter les conflits des lois en matière de domicile fiscal.

Les auteurs des traités et les experts de la Société des Nations paraissent avoir admis la distinction entre les domiciles civil et fiscal. En plus, ils subdivisent ce dernier en deux catégories, dont l'une s'appliquant à l'impôt sur les revenus, et, l'autre, aux droits de succession.

Nous avons déjà cité *supra* (2) la définition du domicile fiscal en matière successoral proposée par les experts et leurs commentaires à ce sujet. Nous allons rappeler seulement leur définition : « L'Etat du *domicile* du *de cuius*, c'est-à-dire l'Etat où le *de cuius* avait, au moment de sa mort, fixé sa *résidence* avec l'intention manifeste de l'y maintenir » (3).

(1) V. *Recueil*, p. 142.

(2) V. p. 59.

(3) V. Doc. C. 216, p. 19.

6. — CONVENTIONS
EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSION.

La Convention entre l'Autriche et la Pologne du 24 novembre 1926 prévoit dans l'article 2, alinéa 2, qu'on entend par le mot *domicile* « le lieu où une personne quelconque a un logement duquel il est à présumer, selon les circonstances, que la personne en question a l'intention de le détenir comme demeure permanente, ou le lieu où elle séjourne, s'il est à supposer, d'après les circonstances, que ladite personne n'a pas l'intention de ne séjourner que temporairement dans ce lieu ou pays » (1).

Le Traité entre l'Autriche et la Tchécoslovaquie du 11 février 1922 stipule à l'article 2, alinéa 2, qu'est considéré comme *domicile* « le lieu où une personne a son habitation dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de la conserver de façon durable. Est considéré comme *résidence durable*, le lieu où une personne réside dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de demeurer en ce lieu ou dans ce pays autrement que de façon passagère » (2).

La France et la Sarre semblent se référer en matière de domicile pour les droits de succession à la définition générale du domicile que nous avons citée *supra* (3).

La Convention du 23 avril 1925 entre la Pologne

(1) V. *Recueil*, p. 148.

(2) *Recueil*, p. 95.

(3) *Supra*, p. 147.

et la Tchécoslovaquie contient dans son article 2, alinéa 2, une formule analogue à celles des Conventions ci-dessus citées entre l'Autriche et la Pologne et l'Autriche et la Tchécoslovaquie (1).

Formule analogue aussi dans le Traité du 18 mars 1933 entre la Tchécoslovaquie et l'Allemagne (art. 2, al. 3 et 4) (2).

(1) *Recueil*, p. 106.

(2) *Recueil*, p. 98.

CHAPITRE II

Le domicile en droit privé français.

SECTION I. — Droit civil.

1. — TEXTES DU CODE CIVIL ET GÉNÉRALITÉS SUR LES DIFFÉRENTES ESPÈCES DE DOMICILES EN DROIT FRANÇAIS.

Nous venons d'examiner les définitions du domicile dans les droits civil et fiscal des principaux pays. Comme on a pu observer, certains pays ne distinguent pas entre ces deux domiciles. Dans d'autres pays on fait une distinction; mais lorsqu'on fixe la prétendue ligne de démarcation avec des yeux attentifs qui essaient d'en suivre le tracé, ne voilà-t-il pas que cette frontière fléchit et s'évapore, si bien qu'on se demande si l'on n'a pas été victime d'un mirage et comment ont pu se dissoudre des contours qu'on croyait fermement modelés.

Nous allons essayer de pénétrer ce phénomène en examinant le droit positif français, doctrine, législation et jurisprudence. Le droit français nous fournit tous les matériaux nécessaires à une analyse et une synthèse, car les définitions du domicile que l'on trouve dans le Code civil contiennent les trois

éléments (habitation, intention, principal établissement), qui rentrent, en se combinant diversement entre eux, dans les formules du domicile employées par les diverses législations. On rencontre également dans le Code civil des recommandations concernant la preuve de l'intention.

En outre de ces textes législatifs et des solutions jurisprudentielles, on trouve chez les auteurs français la presque intégralité des différentes formules et opinions concernant le domicile qui aient été proposées dans les divers pays. Par conséquent, nous possédons avec le droit français un assortiment complet d'outils pour construire une théorie générale du domicile en droit interne et la comparer avec le droit fiscal.

Voici les articles du Code civil qui traitent du domicile :

« ART. 102. — Le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civils, est au lieu où il a son *principal établissement* ».

« ART. 103. — Le changement de domicile s'opérera par le fait d'une *habitation* réelle dans un autre lieu, joint à l'*intention* d'y fixer son *principal établissement* ».

« ART. 104. — La preuve de l'intention résultera d'une déclaration expresse, faite tant à la municipalité du lieu que l'on quittera, qu'à celle du lieu où on aura transféré son domicile ».

« ART. 105. — A défaut de déclaration expresse, la preuve de l'intention dépendra des circonstances ».

A côté de ce domicile *général*, que l'on appelle quelquefois aussi « domicile de *fait* » (1) ou « domicile libre », le droit civil connaît également des domiciles *spéciaux*, *lato sensu* :

1^o Le domicile *légal*, qui est un domicile que la loi assigne elle-même à certaines personnes, par suite de leur incapacité de choisir un domicile propre ou personnel, ou pour d'autres raisons. La plus grande variété législative règne en ce qui concerne le domicile légal (2). En droit français, citons comme exemple le domicile des fonctionnaires inamovibles (art. 107), de la femme mariée, du mineur non émancipé, de l'interdit judiciaire (art. 108), des domestiques (art. 109). Comme la volonté des domiciliés n'entre pas en ligne de compte et que ce domicile est indépendant de leur demeure effective, ce domicile est une fiction de la loi et ne peut pas servir de comparaison avec le domicile fiscal. On appelle aussi le domicile légal, le « domicile forcé » ou le « domicile de droit ».

2^o Le domicile *spécial*, *stricto sensu*, qui n'est pas un véritable domicile, mais une dérogation conventionnelle aux effets normaux du domicile réel (3). C'est un lieu choisi spécialement pour l'exécution de certains actes judiciaires et pour attribuer compétence à un tribunal autre que celui du véritable domicile du défendeur. Le Code civil français

(1) Se rappeler cette expression, car nous la retrouverons dans le droit fiscal.

(2) R. DE MAGALHAES, *op. cit.*, p. 49.

(3) Cf. *Traité pratique de droit civil*, de M. PLANIOL et G. RIPERT, vol. I, par René SAVATIER, p. 187.

(art. 111) oppose ce domicile spécial au « domicile réel » (1). Le domicile spécial est aussi dénommé quelquefois « domicile d'élection », mais il nous semble que ce nom puisse s'appliquer également au domicile « volontaire » ou « de choix ».

Il ne sera question ici que du domicile général basé sur un attachement réel d'un individu à un territoire. Les domiciles spéciaux n'ayant en principe rien à voir avec la demeure de l'individu, ne peuvent pas nous servir pour une comparaison utile avec le domicile fiscal.

Nous désignerons le domicile général sous le nom de domicile « d'élection » ou domicile « de choix » (2), en l'opposant aux deux autres catégories de domiciles que nous venons de décrire et qui constituent des domiciles spéciaux. Il ne sera question ici que du domicile général.

2. — LE DOMICILE DES ÉTRANGERS EN FRANCE SOUS LE RÉGIME DE « L'ADMISSION A DOMICILE » DE L'ARTICLE 13 DU CODE CIVIL.

L'article 102 du Code civil ne parle que du domicile de « tout Français ». Le seul article du Code civil concernant le domicile des étrangers était l'article 13, alinéa 1^{er}, qui prévoyait que « L'étranger qui aura été autorisé par décret à fixer son domicile en France y jouira de tous les droits civils ». Les termes de ces deux articles ont déter-

(1) Se rappeler cette expression que nous retrouverons dans l'analyse de la jurisprudence fiscale.

(2) Quelques auteurs l'appellent aussi « domicile libre ».

miné la jurisprudence à refuser le droit au domicile aux étrangers. L'étranger ne pouvait acquérir un véritable domicile en France qu'en se faisant autoriser par décret à fixer son domicile sur le sol national. C'était la fameuse « admission à domicile », institution politique et un préliminaire de la naturalisation (1), qui fut la cause que les tribunaux français, pendant près d'un siècle, lièrent le domicile à l'état des étrangers et le confondirent avec la nationalité. Il est vrai que cette jurisprudence ne présentait pas en pratique tous les inconvénients qu'on pouvait craindre, car en refusant aux étrangers le droit à un domicile *légal*, elle admettait qu'un étranger pouvait avoir en France un domicile *de fait* (2), et elle s'attachait à faire produire au domicile de fait les mêmes effets qu'au domicile légal, soit dans l'intérêt de l'étranger, soit dans celui des tiers. Sous l'empire de l'article 13 du Code civil, il y avait donc trois catégories d'étrangers établis en France : ceux qui étaient « admis à domicile », les *domiciliés de fait*, et les *résidents*.

3. — DEPUIS L'ABROGATION DE CET ARTICLE PAR LA LOI DU 10 AOÛT 1927, SUR LA NATIONALITÉ.

La loi du 10 août 1927 sur la nationalité ayant abrogé l'article 13, il faut admettre que les étran-

(1) Une simple étape vers la naturalisation, voir G. LEVASSEUR, *Le domicile et sa détermination en droit int. privé*, 1931, p. 268 et note 1.

(2) Cf. l'emploi de ces termes avec p. 157 *supra*. Il faudra se rappeler ces deux expressions, que l'on trouve parfois sous leur forme latine *domicile de jure* et *de facto*, car on les rencontrera également dans la jurisprudence fiscale.

gers peuvent avoir leur domicile en France dans les mêmes conditions que les Français, à moins de soutenir la thèse inacceptable que les étrangers dorénavant ne peuvent avoir aucun domicile en France. La jurisprudence s'est engagée dans la voie de l'assimilation des étrangers aux Français au point de vue de la loi sur le domicile. Cela ressort du jugement du Tribunal civil de Rouen, rendu peu de temps après la promulgation de la loi de 1927 : « Attendu qu'au jour de son décès, Thomas Mallinson (de nationalité anglaise) était incontestablement domicilié à Rouen, *tant au point de vue de la loi française, qu'au point de vue de la loi anglaise, qu'il habitait réellement à Rouen, où il avait son seul et principal établissement et qu'il y résidait effectivement, avec l'animus manendi* » (1). Cette même tendance se dégage également de quelques autres jugements qui suivirent (2). La Cour de cassation, dans un arrêt du 13 mars 1933, a décidé affirmativement qu'un étranger pouvait avoir un domicile en France et en a précisé les conditions :

« Attendu qu'il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué que Bradford, sujet étranger, a, depuis 1922, abandonné l'immeuble où il vivait à Paris, en compagnie de sa femme, et qui était la propriété de cette dernière, pour se fixer à Cannes ; que son *intention* d'établir son domicile à Cannes ne saurait faire doute ; qu'il y *séjourne habituelle-*

(1) Cf. Trib. Rouen, 19 déc. 1927. *Clunet*, 1928, p. 1027.

(2) Trib. civ. Bouches-du-Rhône, 29 mars 1928. *D. H.* 1928, p. 362 ; Trib. civ. Seine, 7 mars 1929. *Revue de Lapr.*, 1929, p. 299 ; V. également les conclusions de M. le substitut PICARD dans Trib. civ. Seine, 1^{er} décembre 1932. *Clunet*, 1933, p. 91.

ment ; qu'il y est régulièrement imposé ; qu'il n'est pas démontré que Paris soit le *centre de ses affaires*, et qu'il ait un intérêt quelconque à y résider.

« Attendu qu'à défaut de la double déclaration de l'article 104 Code civil, ces constatations souveraines font ressortir que Bradford est venu habiter Cannes, avec l'intention de s'y fixer ; qu'elles répondent au vœu des articles 103 et 105 et donnent une base légale à la décision attaquée (1). »

Enfin, plus récemment encore, dans une affaire de succession, c'est-à-dire en une matière influencée autrefois par « l'admission à domicile » de l'article 13 du Code civil, le Tribunal civil de la Seine a rendu le 11 mai 1933 un jugement assimilant le domicile d'un étranger en France à celui d'un Français : « Qu'en effet (le défunt) ayant survécu, pendant environ trois ans, à la mise en vigueur de la loi du 10 août 1927, qui a supprimé l'admission à domicile, *il a transformé en domicile de droit ce qui n'était alors qu'un établissement de fait* ; que décider le contraire aboutirait à interdire à tous les étrangers de jamais posséder un domicile en France, à n'importe quelle condition, et à rendre leur sort moins favorable que sous le régime de l'ancien article 13 du Code civil, ce que n'a certainement pas voulu le législateur » (2).

La doctrine soutient aussi la thèse de l'assimilation (3).

(1) D. H. 1933, p. 252 ; V. également *Clunet*, 1933, p. 640 et Commentaire I. Il faut noter que cet arrêt a été rendu dans une affaire de divorce, néanmoins nous croyons que l'on peut le considérer comme un arrêt fixant un principe général.

(2) V. P. LEPAULLE, in *Clunet*, 1933, p. 830.

(3) Cf. J. VALÉRY, in *Clunet*, 1928, p. 592 ; E. AUDINET, in *Revue*

Le projet de modification de certains articles du Code civil présenté en 1928 à la Société d'Etudes Législatives au nom de la Commission du statut des Français en pays étrangers et du statut des étrangers en France contient à ce sujet un article 2 ainsi conçu :

« L'article 12 du Code civil a la teneur suivante...

Sont domiciliés en France :

1^o L'étranger ayant son principal établissement en France, dans les conditions prescrites par les articles 102 à 105 du Code civil ;

2^o L'étranger qui, à défaut de ces conditions, possède sa résidence habituelle en France, depuis au moins trois ans, jointe à une exploitation commerciale ou agricole, à une industrie ou à un emploi salarié ou à toute autre activité professionnelle ;

3^o L'étranger mineur, dont les père, mère ou tuteur sont domiciliés en France ;

4^o La femme mariée étrangère, dont le mari est domicilié en France (1). »

4. — OBSERVATIONS GÉNÉRALES CONCERNANT LES FORMULES EMPLOYÉES PAR LE CODE CIVIL ET PARTICULIÈREMENT SUR LA VALEUR DE L'ÉLÉMENT INTENTIONNEL.

Ainsi le domicile de l'étranger en France serait assimilé à celui des Français dans les conditions de l'article 102 du Code civil.

Pour ce qui est des législations étrangères, signalons qu'en Angleterre, il est généralement admis

de Lapradelle, 1928, p. 47 ; J. P. NIBOYET, in *Rép. de Lapr.*, v^o *Dr. Int. privé*. France, n^o 66.

(1) *Revue de Lapradelle*, 1929, p. 218.

qu'un étranger peut certainement acquérir un domicile dans ce pays, s'il le choisit pour s'y établir (1). La même règle prévaut aux Etats-Unis (2). En Allemagne, les étrangers peuvent acquérir un domicile dans les mêmes conditions que les nationaux (3). En Belgique, il en est de même (4).

Il faut noter que le projet présenté à la Société d'Etudes législatives, ci-dessus cité, touchant une nouvelle rédaction de l'article 12 du Code civil distingue deux conceptions différentes : le domicile analogue à celui du Français, et le domicile acquis par la résidence jointe à une exploitation, *et dans la notion duquel n'apparaît pas l'élément intentionnel*.

Si ce projet se concrétise en une loi, y aura-t-il là une dissociation entre les principes du Code civil applicables aux Français et aux étrangers ? C'est ce que nous avons à déterminer.

Nous voyons donc que les tribunaux se sont résolument engagés, depuis la loi du 10 août 1927, dans la voie de l'assimilation complète du domicile d'un étranger en France à celui d'un Français et régissent ce domicile par les articles 102 et suivants du Code civil. La majorité de la doctrine est également en ce sens, qui nous paraît justifié, car cette solution aide à maintenir le principe de l'unité du domicile. M. Levasseur, dans son récent ouvrage déjà cité, refuse d'étendre en matière internationale

(1) *Dicey's Conflict of Laws*, 4^e éd., 1927, p. 139-140.

(2) *Rép. de Lapr.*, v^o *Dr. int privé* : Etats-Unis, par E. G. LORENZEN, n^o 57.

(3) *Clunet*, 1926, p. 461, Cour d'appel de Cette, 15 oct. 1925.

(4) *Rép. de Lapr.*, v^o *Dr. int. privé* : Belgique, par Xavier JANNE, n^o 21.

la notion du droit interne. Il soutient que des règles différentes devraient s'appliquer au domicile sur le plan interne et sur le plan international (1). Il est évident que les auteurs de l'article 102 et suivants du Code civil n'ont pas eu en vue les rapports internationaux et ont simplement voulu régler dans l'intérêt de l'autorité, des tiers ou de la personne elle-même les effets, d'ailleurs très importants, du domicile en droit interne. Depuis la promulgation du Code le commerce juridique international s'est développé prodigieusement, et naturellement, la question se pose, si la définition du Code doit s'appliquer au domicile des étrangers en France. Les faits nouveaux ne sont pas pareils à ceux à propos desquels le droit interne français a été promulgué. Des éléments d'ordre international interviennent avec beaucoup plus d'intensité qu'autrefois. Tout droit national devrait, si cela est indispensable, modifier ou adapter ses classifications et définitions pour répondre aux besoins nouveaux. Néanmoins, il reste à voir si les critères de domicile du droit positif français sont inconciliables avec les exigences de la vie internationale et s'il ne suffit pas de légères modifications pour pouvoir les appliquer à des rapports de droit international.

Pour répondre à cette question nous examinerons les formules du Code civil et déterminerons la valeur des éléments qui constituent le domicile d'après le droit positif français.

Il semble que tout le monde soit d'accord que le

(1) G. LEVASSEUR, *op. cit.*, p. 235 et suiv.

fait matériel de la *demeure* ou de l'*habitation*, c'est-à-dire de la *résidence* dans un lieu ou un pays, est une condition *sine qua non* de l'existence d'un domicile de choix. Cette constatation se suffit à elle-même et nous dispense d'autres commentaires.

L'élément subjectif de l'*intention* nous arrêtera plus longtemps.

L'article 102 du Code civil ne parle que du « principal établissement ». Il ne semble donc pas prendre en considération l'intention ou l'*animus manendi*, mais cette supposition est démentie par l'article suivant, l'article 103. Quelle est l'importance et l'utilité de cet élément ?

On semble être également d'accord que l'intention à elle seule ne suffit pas pour créer un domicile. L'intention sans le fait ne serait rien. L'élément subjectif viendrait donner une sorte de consécration au fait, qui constituerait tout de même la base essentielle du domicile réel. L'élément psychologique n'est pas autre chose que la volonté de rester d'une manière stable au lieu de la résidence. Certes, l'élément psychologique, la volonté de rester dans un lieu, doit exister chez tout individu pourvu de discernement, mais pour la découvrir quels moyens certains possède-t-on autres que son extériorisation par des faits matériels, parmi lesquels le fait de la demeure ou de la résidence occupe la place prépondérante. L'élément intentionnel nous semble propre à rendre trop subjective, par conséquent trop variable et fuyante, la notion de domicile et à compromettre le principe de l'unité de domicile qu'il est pourtant chargé de défendre. L'introduction de

cet élément dans la théorie du domicile est loin d'être une solution heureuse. La théorie classique du domicile fondée sur l'élément intentionnel a été sévèrement critiquée par plusieurs auteurs. Déjà en 1891 E. Roguin affirmait que les auteurs modernes semblaient commettre une erreur en attribuant aux Romains l'idée que le domicile nécessitait un élément d'intention et qu'on avait tort de considérer celui-ci comme inhérent au domicile (1). Ces critiques ont été reprises récemment par d'autres auteurs et surtout par Simond (2). D'après lui, la théorie ne résiste pas à l'épreuve des faits, car elle n'est pas en mesure d'expliquer des éventualités où des domiciles réguliers peuvent parfaitement exister sans que l'élément intentionnel, pourtant considéré comme essentiel et primordial, concourt à sa formation (3). On sait, également, que l'élément intentionnel est complètement absent du domicile légal.

Même le droit anglo-saxon qui, pourtant, semble attacher une grande importance à l'élément volontaire, préfère étayer la preuve de ce fait psychologique sur des faits extérieurs et, principalement, sur la résidence (4).

D'après les articles 104 et 105 du Code civil,

(1) V. E. ROGUIN, *Conflict des lois suisses en matière internationale et intercantonale*. Lausanne, Paris, 1891, p. 508 et suiv.

(2) W. SIMOND, *L'élément intentionnel du domicile*. Dissertation. Lausanne, 1923, p. 51 et suiv.

(3) Cf. Ch. DELESSERT, *op. cit.*, p. 81.

(4) V. *Dicey's Conflicts of Laws*, 4^e éd., 1927, p. 132-133 ; H. LÉVY ULLMANN, *Cours de législation civile comparée*, 1930-1931, p. 253, et suiv. et la récente jurisprudence anglaise qu'il cite.

l'intention peut résulter d'une déclaration expresse faite à la mairie; à défaut d'une telle déclaration, la preuve de l'intention dépendra des circonstances. Dans la pratique, cette déclaration ne se rencontre presque pas, de sorte que la preuve de l'intention ressort de la réunion d'un certain nombre de faits. D'ailleurs, il appartient aux juges du fond d'apprécier la sincérité d'une déclaration de domicile (1) et c'est en se basant essentiellement sur l'habitation réelle qu'ils exercent leur pouvoir de contrôle. Par conséquent, si théoriquement les tribunaux français accordent une importance déterminante à l'élément intentionnel, pratiquement ils sont obligés de se référer à des critères objectifs pour vérifier la sincérité de l'intention.

Entre autres indices retenus comme preuve de l'intention d'établir un domicile, il est intéressant de relever le fait de payer certaines contributions, notamment la contribution personnelle mobilière (2).

En admettant que la volonté puisse être infailliblement et facilement déterminée, toute théorie qui attacherait trop d'importance à l'intention de l'individu se rapprocherait de la théorie de l'autonomie de la volonté en matière de domicile, qui a été développée surtout par Loiseau (3) et qui se heurte à de graves objections. Comme la loi du lieu du domicile régit de nombreux rapports juridiques,

(1) V. Cass. civ., 13 janv. 1919. D. P. 1922.1.150, et PLANIOL et RIPERT, vol. I, p. 181, note 2.

(2) Paris, 23 mars 1872. D. P. 72.2.108; Caen, 9 avr. 1875. D. P. 77.2.135; Bastia, 30 mai 1892. D. P. 93.2.57 et PLANIOL et RIPERT, vol. I, p. 183.

(3) Cf. *Rép. de Lapradelle*, v^o *Domicile*, n^o 77 et s.

l'Etat est obligé d'intervenir dans la réglementation de l'acquisition et du changement de tout domicile et ne peut pas laisser l'individu se soustraire, par l'effet de sa volonté seule, à l'application de la loi, aussi bien pour l'établissement du domicile que pour les effets qu'il peut produire. Ce problème est lié à celui de la Fraude à la loi (1).

Il est intéressant de noter que le projet primitif de M. Niboyet présenté à la Société d'Etudes législatives contenait un article 4 ainsi conçu :

« Tout étranger peut posséder un domicile en France. Sauf preuve contraire, *l'étranger résidant en France est présumé y posséder son domicile.* »

Un autre article, l'article 5, prévoyait qu'était obligatoirement domicilié en France tout étranger qui remplissait certaines conditions, *quelle que soit son intention*. Ces conditions étaient les suivantes :

1^o Immatriculation en France en qualité de travailleur étranger.

2^o Exercice d'un commerce soumis à l'impôt des patentes, joint à une résidence habituelle.

3^o Séjour habituel en France depuis au moins trois ans, joint au principal établissement.

Un article 6 disposait :

« Peut également acquérir un domicile en France l'étranger qui joint à son établissement une déclaration expresse de domicile (2). »

(1) Cf. *Rép. de Lapradelle*, v^o *Fraude à la loi*, n^{os} 104, 155 et s., LEVASSEUR, p. 320 et suiv. ; PLANIOL et RIPERT, vol. I, p. 481 et note (2).

(2) *B. S. E. L.*, 1928, p. 343.

A la suite des discussions devant la Commission, ces deux articles furent condensés et transformés et le projet présenté à l'assemblée générale prévoyait l'insertion à l'article 12 du Code civil du texte que nous avons reproduit *supra*. Ce texte qui, sous certaines conditions, prévoit une présomption irréfragable de la domiciliation d'un étranger en France fut adopté malgré de vives critiques lui reprochant qu'on aboutissait à domicilier des étrangers en France *malgré leur intention contraire* (1).

Voici comment M. Niboyet commente la teneur des textes proposés (2) :

« En outre il fallait prévoir le cas, devenu des plus pratiques, des étrangers ayant en France leur principal établissement sans que la preuve de cette intention pût être faite. Aussi le projet la présume-t-il à l'égard des étrangers qui remplissent certaines conditions : une résidence de trois ans au moins jointe à une exploitation commerciale ou agricole, à une industrie ou à un emploi salarié ou à toute autre activité professionnelle.

« Ces dernières circonstances entraînent la *présomption d'intention*, nécessaire au domicile, que la loi projetée consacre. Seulement c'est une présomption *irréfragable*, en raison précisément des circonstances mêmes. Peut-on supposer, en effet, que l'étranger, qui exerce un commerce en France et qui y réside habituellement depuis plus de trois ans, n'a pas eu nécessairement l'intention d'y fixer son domicile ? De même, les nombreux émigrants qui, momentanément, ont perdu tout contact avec leur pays, ont évidemment l'intention de s'y domicilier. L'émigrant européen qui se rend aux Etats-Unis y acquiert certaine-

(1) *Bulletin*, 1930, p. 94.

(2) *Bulletin*, 1928, p. 326.

ment son domicile, quelle que soit sa volonté et on trouve que c'est naturel. Celui qui vient en France doit être dans la même condition. Nous n'allons, avec cette solution, à l'encontre d'aucune règle. *Nous établissons une distinction très naturelle entre les conditions d'acquisition d'un domicile en droit interne et en droit international.* Nous présumons pour celui-ci ce qui doit être établi pour le premier.

« Pourquoi cette présomption est-elle irréfragable ? Ne conviendrait-il pas de tenir compte de l'intention contraire, au moins lorsque la preuve en pourrait être rapportée ? La commission ne l'a pas cru. Cette intention, en effet, ne saurait offrir assez de garanties. Il est apparu qu'on ne pouvait pas la dissocier du genre de vie mené en France et que l'un n'allait pas sans l'autre. Il fallait prévoir des déclarations d'intention trop intéressées en vue de conserver un domicile hors de France et les déjouer.

« D'ailleurs, subordonner le domicile de l'étranger à sa volonté, c'est faire dépendre également de celle-ci l'application de la loi française lorsqu'elle découle du domicile. *De même que la loi sur la nationalité impose la nationalité française à certaines catégories de personnes, de même la loi sur le domicile peut imposer celui-ci lorsque l'intérêt général l'exige.* Notre conception purement interne du domicile, dans l'article 102 du Code civil, ne suffit plus pour les rapports internationaux où elle se présente sous un aspect nettement différent. Tenir compte de l'intention d'avoir un domicile en France, c'est risquer que de très nombreux individus échappent, sans juste raison, à l'action de nos lois. C'est pourquoi la solution du projet est raisonnable. L'étranger qu'elle vise possède avec notre pays une attache largement suffisante pour constituer un domicile. Nous ne faisons, en somme, que constater ce qui existe incontestablement en fait, pour en tirer les conséquences juridiques voulues. »

Le même projet prévoit un nouvel article 102 du Code civil, d'après lequel un Français domicilié

à l'étranger conserverait, néanmoins, en France un domicile à effets limités. Il s'agit là d'une sorte de « port d'attache », destiné à permettre au Français de pouvoir exercer ses droits civils attachés à un domicile en France (1).

5. — DOCTRINE.

Après ces considérations générales sur le rôle de l'élément intentionnel dans la détermination du domicile, examinons la valeur qui est attribuée à cet élément par la doctrine et la jurisprudence françaises.

Voyons d'abord les définitions de domicile proposées en droit français par les auteurs et les tribunaux, car ces formules seront utilisées dans notre étude à plusieurs points de vue.

D'après MM. Aubry et Rau, « le domicile est la relation juridique existant entre une personne et le lieu où cette personne est, quant à l'exercice de ses droits et quant à l'accomplissement de ses obligations, toujours censée présente, quoiqu'elle ne s'y trouve pas à tel moment donné ou que même elle n'y réside pas habituellement » (2).

Nous écarterons d'ores et déjà cette formule, pour ne plus y revenir, car une définition qui considère le domicile comme « la relation juridique entre une personne et un lieu » est trop abstraite et artificielle. En outre, elle est erronée et l'on s'en rend très bien compte en essayant de substituer, dans

(1) *Bulletin*, 1930, p. 78.

(2) AUBRY et RAU, 5^e éd., t. I, § 141, p. 881,

une phrase, cette expression au mot domicile (1).

Voici une formule très brève de certains auteurs :
« C'est le *siège légal et juridique* d'une personne » (2).

D'après M. Josserand, le domicile d'un individu
« est un *siège légal* où il sera considéré comme étant
toujours présent, alors qu'en fait il s'en trouverait
momentanément éloigné » (3).

M. Planiol donne la définition suivante : « Le
domicile est le *lieu d'habitation* d'une personne, le
lieu où quelqu'un fait sa *demeure* » (4).

Pour M. Savatier : « Le lieu qui sert de domicile
à une personne est celui de son *principal établisse-
ment* » (5).

Enfin, MM. Colin et Capitant, en commentant la
définition de l'article 102, expliquent que le lieu
du *principal établissement* désigne le « lieu où
l'homme a, à la fois, sa demeure, le centre de ses
affaires, le siège de sa fortune, ses affections de
famille » (6).

6. — JURISPRUDENCE.

On peut relever toutes ces définitions ou de sem-
blables dans les divers recueils de jurisprudence.

(1) Cf. PLANIOL, n° 555, p. 217.

(2) BAUDRY-LACANTINERIE et HOUQUES-FOURCADE, n° 959 ;
CH. BEUDANT, *L'Etat et la capacité des personnes*, t. I, n° 149.

(3) L. JOSSERAND, *Cours de droit civil positif français*, 1932,
t. I, p. 145.

(4) M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, 1932, t. I,
n° 554, p. 216.

(5) *Traité pratique de droit civil français*, t. I, p. 155.

(6) COLIN et CAPITANT, *Cours élémentaire de droit civil français*,
5^e éd., 1927, p. 422.

Retenons seulement, à titre d'exemple, un arrêt récent de la Cour de cassation, où l'on trouve réunis les trois éléments, soit : « *l'habitation réelle jointe à l'intention de fixer en ce lieu de façon définitive son principal établissement* » (1).

Il est curieux de constater que dans le supplément 1932 au Code civil annoté Dalloz, on trouve sous l'article 102, n° 190-2°, un arrêt du Conseil d'Etat rendu en matière d'impôt général sur le revenu. Y a-t-il glissé par une simple inadvertance ou est-ce le signe d'une évolution naissante dans le sens du rapprochement du domicile civil et fiscal ? Notons, en passant, que dans la décision du Conseil d'Etat il s'agit d'une *résidence et d'un établissement commercial* où le contribuable est imposé à la patente (2).

Relevons encore parmi les définitions de la jurisprudence les deux définitions anciennes suivantes que nous n'avons pas rencontrées dans les auteurs examinés :

Le principal établissement a été assimilé à un *chef-lieu* (3).

Il a été jugé que le domicile « ou le principal établissement d'un citoyen est toujours *le lieu où il tient sa famille* » (4).

(1) Cass. req., 28 avril 1931. D. H. 1931, p. 333.

(2) V. Cons. d'Et., 25 juillet 1924. D. P. 1925.3.27 et Suppl. 1932 au Code civ. annoté Dalloz, art. 102, n° 190-2°.

(3) J. G., v° *Domicile*, n° 10 ; J. G. S., *cod.* v° 6.

(4) Paris, 29 juin 1810, J. G., v° *Domicile*, n° 11.

7. — IMPORTANCE ATTACHÉE A L'ÉLÉMENT
INTENTIONNEL DANS LA DOCTRINE
ET LA JURISPRUDENCE FRANÇAISES.

En ce qui concerne l'élément intentionnel, il est de tradition dans la doctrine et dans la jurisprudence françaises de parler de l'intention et de lui attribuer une réelle importance (1). Il n'en pouvait être autrement, à cause du texte de l'article 103 du Code civil. Comme nous l'avons déjà démontré, cet élément intentionnel est pratiquement mis à néant par la faculté qu'ont les tribunaux, en vertu de l'article 105, de déduire l'intention des circonstances, en cas d'absence d'une déclaration expresse, et même de faire prévaloir la preuve résultant des circonstances sur une déclaration expresse, lorsque celle-ci manque de sincérité (2).

M. Josserand, en comparant les notions de domicile du Code civil allemand et du Code civil français, indique que, dans la conception allemande, « au lieu de s'opposer au domicile, la résidence le fait présumer ; *l'élément intentionnel est virtuellement contenu dans l'élément matériel auquel il devient subordonné* ; si bien qu'une même personne peut avoir plusieurs domiciles comme elle peut n'en avoir aucun. C'est là une conception plus réaliste

(1) Cass. civ., 18 mars 1896. D. P. 97.1.293 ; Cass. req., 30 mars 1896. D. P., *ibid.* ; Cass. req., 26 déc. 1905, D. P. 1906.1.232 ; Cass. req., 11 avr. 1910. D. P. 1913.1.159 ; S. 1913.1.509 ; Cass. req., 1^{er} févr. 1911. D. P. 1913.1.400 ; Cass. req., 28 avr. 1914, D. P. 1914.1.215.

(2) V. *supra*, p. 165 s.

que la nôtre qui évite bien des difficultés et dont il faut reconnaître les avantages : l'habitation, la demeure sont les signes du ou des domiciles ». M. Josserand signale que le droit français « s'oriente vers cette conception puisque, d'une part, le législateur attache à la résidence une signification toujours plus grande, puisque, d'autre part, notre jurisprudence a créé de toutes pièces la théorie du domicile apparent qui est un coup porté tant au principe de la fixité qu'à celui de l'unité du domicile » (1).

Pour la preuve de l'intention, la doctrine et la jurisprudence s'accordent que, dans l'ensemble d'indices dont aucun ne doit être retenu à titre unique, la durée et la continuité de *l'habitation* doivent venir en premier lieu pour prouver le changement du domicile (2).

En ce qui concerne la première condition requise pour le changement de domicile, l'habitation, on décidait, avant le Code, *qu'il n'était pas nécessaire*, pour opérer le changement de domicile civil, *d'une résidence effective d'une année entière dans le domicile nouveau* qu'on choisissait ; il suffisait que cette résidence, quoique de peu de durée, eût été jointe à la volonté d'acquérir le nouveau domicile (3). On admet généralement qu'il en est de même sous l'empire du Code civil ; que l'abdication de l'ancien domicile et l'acquisition d'un nouveau s'opèrent,

(1) V. L. JOSSERAND, p. 154.

(2) V. PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, nos 162 et 163 et la jurispr. citée.

(3) V. Req., 22 flor. an 10, *J. G. Domicile*, n° 29 ; Req., 28 flor. an 10, *J. G. ibid.* ; Req., 12 vendém. an 11, *J. G. ibid.*

quelque courte qu'ait été la résidence, dans ce nouveau domicile (1).

La Cour de cassation a reconnu que, s'il appartient au juge du fond de déterminer et d'apprécier les circonstances desquelles résulte la preuve de cette intention, il ne saurait toutefois prétendre faire ressortir exclusivement cette preuve soit de faits qui ne sont que la conséquence directe de la résidence, que la loi permet de maintenir distincte du domicile, soit de l'usage des droits qu'elle attache à cette résidence même (2).

Donc, la jurisprudence française, ainsi qu'on a pu s'en rendre compte, attache une réelle importance à l'élément intentionnel et ne permet pas au juge du fait de l'écarter sans examen. Ainsi la Cour de cassation a jugé que le juge du fait, auquel il appartient d'apprécier souverainement l'intention, de la part d'une personne, de fixer dans une commune son principal établissement, ne peut pas écarter cette intention sans examen quand elle est invoquée (3). Par cette position de principe, qui se résoud, pour nous, en une simple différence théorique, la jurisprudence française se distingue de la jurisprudence anglaise qui bannit toutes recherches psychologiques (4). Par conséquent, au point de vue de la théorie pure, étaient pleinement justifiées les critiques adressées par le Président Teissier au projet de M. Niboyet, notamment que ce projet

(1) V. Limoges, 1^{er} sépt. 1913, *J. G.*, v^o *Domicile*, n^o 29 ; Comp. Orléans, 9 août 1890. D. P. 91.2.235.

(2) V. Cass. civ., 30 mars 1892. D. P. 93.1.29.

(3) V. Cass. civ., 8 avril 1910. D. P. 1913.1.270-272.

(4) Cf. *supra*, p. 166, note (4).

« portait atteinte aux principes » du droit français interne (1), mais nous estimons, ainsi que nous avons essayé de le démontrer, que l'intention ne joue qu'un rôle de façade en cette matière et qu'on ne peut certainement pas dire, comme le fait M. Tissier, que « dans notre législation, on tient compte *essentiellement* de l'intention ». L'écart entre le projet de la S. E. L. et les principes du Code civil, tels que ces derniers sont nécessairement interprétés en fait, n'est pas aussi grand qu'on ne puisse soutenir, qu'au point de vue de l'importance de l'élément intentionnel, il n'y a pas d'antagonisme absolu entre les règles du Code civil et les textes proposés dans ce projet. On ne voit donc pas de divergences, à ce point de vue, entre la notion de domicile des étrangers en France et celle du domicile des Français.

Avant d'expliquer les causes qui conduisent la S. E. L. à suggérer l'abandon de l'élément intentionnel dans la définition du domicile des étrangers, nous examinerons les deux éléments objectifs : *l'habitation* et *l'établissement principal*. Nous précéderons l'examen de la doctrine et de la jurisprudence sur ce point, par quelques considérations générales, ainsi que nous l'avons fait pour l'élément intentionnel.

(1) V. *Bulletin de la Soc. d'ét. lég.*, 1930, p. 151.

8. — EXAMEN DES DEUX ÉLÉMENTS OBJECTIFS
CONSTITUTIFS DU DOMICILE :
HABITATION ET PRINCIPAL ÉTABLISSEMENT.

Il y a peu de choses à dire sur *l'habitation*, la *demeure* ou la *résidence*. Ces termes sont sensiblement équivalents et peuvent dénoter le lieu ou le local où une personne habite, de même que le fait de la présence ou du séjour matériel de cette personne (ou de sa famille) dans ce local. Il nous semble que la présence effective du domicilié (habitation, demeure ou résidence, dans son premier sens) est absolument nécessaire, quelle qu'en soit la durée. Cette présence matérielle s'accomplira, naturellement, dans un lieu ou local (habitation, demeure, résidence, dans son deuxième sens).

Nous venons d'employer le mot « résidence » dans son sens courant. Il y a des législations qui l'emploient dans un sens technique, tel que le Code civil italien (v. *supra*, p. 126). Le droit américain, lui aussi, utilise la résidence dans le sens de domicile dans l'expression « legal residence » (V. *supra*, p. 130). Si l'on vise le sens technique du mot « residence », alors il n'est pas synonyme du mot « habitation ». C'est à ce point de vue que se place B. de Magalhaes, dans le passage suivant de son cours (p. 42) :

« L'habitation est le lieu où l'individu habite, ou vit, même accidentellement ; même en voyage, si l'individu séjourne quelque temps, bien que pendant une courte durée, dans une localité quelconque, on peut dire qu'il y habite accidentellement.

« En outre de l'habitation, il y a encore à considérer le lieu où l'individu, soit parce qu'il n'a pas d'habitation, soit parce qu'il est en voyage, sans s'arrêter dans aucune localité, est rencontré.

« Juridiquement il faut tenir compte de la résidence, de l'habitation et du lieu où l'individu est rencontré ; on tient compte de la résidence soit pour déterminer le domicile, soit pour y suppléer quand il n'existe pas ; on tient compte de l'habitation pour déterminer la résidence ; et l'on tient compte du lieu où l'individu se trouve pour suppléer à la résidence inexistante.

« Malgré la netteté de ces différences (l'imprécision ne portant que sur la durée du temps au bout duquel on peut considérer que l'individu habite en un endroit quelconque), les confusions entre le domicile et la résidence, — et aussi entre la résidence et l'habitation — sont fréquentes, soit dans les législations, soit dans les jurisprudences, soit chez les auteurs.

« Il arrive qu'une législation, après avoir défini le domicile, emploie par la suite, dans le même sens de domicile, le mot résidence, ou les mots résidence habituelle et résidence permanente ; cette variété peut être encore plus grande, par l'emploi d'autres qualificatifs de la résidence, ou d'autres expressions analogues, ou considérées comme telles. »

Le *principal établissement*, que l'on appelle également *centre ou siège des affaires et intérêts*, comme nous l'avons vu de l'examen des législations étrangères et des traités internationaux (1), est le second des deux éléments objectifs ou matériels.

« Ces deux dernières expressions s'équivalent, bien que l'on puisse avoir une préférence pour l'une ou pour l'autre. Effectivement, qui a dans un lieu son principal établisse-

(1) V. *supra*, p. 121 s.

ment y a le centre de ses affaires et de ses intérêts, et vice versa. Le mot « établissement » n'a manifestement pas ici le sens restreint d'établissement commercial, de fonds de commerce ; il embrasse les intérêts non seulement commerciaux, mais civils aussi, de l'individu, soit dans sa famille, soit dans l'exercice de sa profession ou de son emploi, de son activité. D'autre part le mot « affaires » dans l'expression « centre de ses affaires et de ses intérêts » n'a pas non plus le sens restreint d'affaires commerciales et, dans tous les cas, il est accompagné du terme générique « intérêts (1). »

Le lieu de la résidence habituelle ou permanente se confond d'ordinaire avec celui du principal établissement, mais pas nécessairement. Ils peuvent se trouver dans des endroits différents. Cette hypothèse est beaucoup plus fréquente en droit interne qu'en droit international, mais elle ira toujours en augmentant avec le progrès des relations internationales.

La résidence et le principal établissement ne sont pas une seule et même chose, ainsi qu'on peut s'en rendre compte. Cependant, étant donné que dans la majorité des cas ils coïncident, certains auteurs n'apportent pas assez de précision pour distinguer ces deux éléments objectifs (2), ou, du moins, les considèrent-ils comme se trouvant au même lieu. C'est ce que font aussi certaines législations. Ainsi le Code civil français prévoit dans son article 103 que « le changement de domicile s'opérera par le fait d'une *habitation réelle* dans un

(1) B. DE MAGALHAES, *op. cit.*, p. 96.

(2) Cf. par exemple, M. DELESSERT, *op. cit.*, p. 108.

autre lieu, joint à l'intention d'y fixer son *principal établissement* ». Comment faut-il entendre ce texte ; est-ce que ces deux termes s'équivalent dans l'esprit du législateur français et de ses commentateurs ? L'examen de la doctrine et de la jurisprudence françaises nous devrait fixer sur ce point.

M. Planiol explique dans son *Traité* que « quand le lieu du domicile d'une personne n'est pas déterminé par la loi, il faut, pour le trouver, rechercher où se trouve son *principal établissement* (art. 120). Cette formule doit être entendue dans un sens très large. On doit d'abord se régler sur le lieu d'habitation ordinaire » (1). Lorsque l'habitation ne suffit pas pour déterminer le domicile, on doit se régler sur une autre considération, celle des intérêts. On peut tenir compte des intérêts de tout genre, *intérêts moraux et relations de famille*, tout aussi bien qu'*intérêts pécuniaires, exploitations industrielles, commerciales*, etc. Le mot *établissement* employé par la loi est assez vague pour comprendre tous ces genres d'intérêts. Mais la *situation des biens ou des relations de famille* ne doit entrer en ligne de compte que *subsidiairement*, quand l'habitation ne présente pas un caractère suffisant pour fixer le domicile ; ce n'est pas la situation des biens ou la demeure du parentage qui est la considération dominante. Ainsi une personne, née à Paris et qui a toujours habité cette ville, ne peut pas être considérée comme domiciliée ailleurs, par cela seul qu'elle vit des revenus de propriétés

(1) M. PLANIOL, nos 566 et 567.

situées dans les départements, ou que les membres de sa famille habitent en province » (1).

On voit donc que pour M. Planiol l'expression *établissement principal* n'est pas équivalente à l'expression *centre d'intérêts*, et que cette dernière se trouve englobée dans la première, qui est une formule générale dont la seconde n'est qu'un dérivé. De toute façon, quelle que soit la valeur de la terminologie employée, le rôle principal, pour la détermination du domicile, est assigné par M. Planiol à *l'habitation*.

M. Savatier suit la théorie de M. Planiol : « Le lieu qui sert de domicile à une personne est celui de son *établissement principal*. Cette expression traduit à la fois *deux idées, dont la juxtaposition* suscite plus d'une difficulté : celle d'*habitation* ordinaire et celle de *principal centre d'affaires*. Leur détermination combinée permet de situer chaque membre de la société » (2). M. Savatier place aussi au premier rang l'*habitation* comme critère de domicile (3).

M. Josserand entend aussi que l'expression *principal établissement* englobe *l'habitation* et les *intérêts matériels et moraux, les relations de famille, le centre industriel ou commercial* d'une personne qui est commerçante (4). M. Josserand semble pencher vers l'*habitation* ou la *demeure* comme signe caractéristique du domicile (5).

Enfin, MM. Colin et Capitant considèrent que par

(1) M. PLANIOL, n° 568.

(2) V. PLANIOL et RIPERT, p. 154.

(3) V. PLANIOL et RIPERT, p. 181.

(4) V. L. JOSSERAND, p. 148.

(5) V. *supra*, p. 174.

les mots « le lieu du principal établissement, le Code veut désigner le lieu où l'homme a, à la fois, sa demeure, le centre de ses affaires, le siège de sa fortune, ses affections de famille ». Ces auteurs sont d'avis que le domicile se détermine ordinairement par le fait de l'habitation, mais, lorsque celle-ci se trouve dans un autre endroit que le centre des intérêts, c'est ce dernier qui devrait prédominer (1).

9. — DISTINCTION ENTRE LE DOMICILE ET LA RÉSIDENCE.

Les auteurs signalent la distinction entre le domicile et la *résidence*. Ainsi M. Planiol (2) définit la résidence comme étant *l'endroit où une personne fixe pour un temps son habitation*. Ordinairement la résidence se confond avec le domicile, mais elle peut en être séparée, et c'est alors que le mot « résidence » prend une valeur *technique* (3). Tout endroit où une personne séjourne d'une manière un peu prolongée devient pour elle une résidence, alors que son domicile resterait fixé dans un autre endroit ».

En principe, la résidence est sans valeur juridique, elle est une notion de fait plutôt que de droit. Toutefois, comme le constate M. Josserand, « ce dogme tend à perdre de son absolutisme ; de plus en plus,

(1) COLIN et CAPITANT, pp. 422, 423.

(2) M. PLANIOL, n° 608.

(3) M. PLANIOL emploie le mot « technique », par rapport à la résidence, dans un autre sens que celui dans lequel nous l'employons cf. p. 130 supra.

la résidence, notion concrète, tend à se développer et parfois au détriment du domicile, notion abstraite et fictive » (1) sur lequel elle prend alors le pas.

M. Savatier remarque que « lorsque la loi attache ainsi des effets à la résidence, ou même à l'habitation passagère, on leur étend volontiers le mot « domicile » : on parle du « domicile de secours », du « domicile électoral », du délit de « violation de domicile ». *Il faut se garder des confusions que pourrait engendrer l'emploi de ce vocabulaire* (2).

On peut dire de la jurisprudence qu'elle a suivi la doctrine et, comme la doctrine n'est pas restée indifférente au développement du droit appliqué, les mêmes constatations se dégagent des décisions des tribunaux que des œuvres des maîtres du droit.

Pour déterminer *l'établissement principal*, les tribunaux s'attachent aussi à la résidence habituelle et au centre des intérêts. Ils reconnaissent qu'en premier lieu il faut prendre en considération la durée et la continuité de l'habitation (3). Nous avons signalé *supra* (p. 173) que d'après un ancien arrêt le principal établissement d'une personne est toujours « le lieu où elle tient sa famille ». Pourtant, si longtemps que cette résidence se prolonge, elle peut ne jamais devenir principal établissement (4).

(1) V. les divers effets attribués par la loi à la résidence dans L. JOSSERAND, p. 147, et PLANIOL et RIPERT, p. 157.

(2) PLANIOL et RIPERT, p. 157.

(3) V. Req., 21 nov. 1905. D. 1906.1.20, S. 1906.1.413 ; 26 déc. 1905. D. 1906.1.232 ; 3 mars 1925. D. H. 1925, p. 223.

(4) V. Paris, 31 juill. 1811, *Jur. Gén.*, v° *Domicile*, n° 47-2° ; Civ., 6 mars 1904. D. 1906.1.437, S. 1907.1.39 (sol. impl.) ; Req., 14 juin 1904, D. 1905.1.329.

Si l'importance de la notion d'un toit familial ou d'un foyer familial se trouve dans maintes décisions, il y en a d'autres, moins nombreuses, où l'on s'attache plutôt à la situation du centre d'intérêts (1), mais alors il semble que ces décisions sont causées par le fait que l'individu et sa famille sont établis dans des endroits différents.

On a déjà signalé (*supra* p. 167) que pour la détermination du domicile la jurisprudence se sert du lieu où un individu paie ses impôts (2), mais indique qu'il n'y a pas, entre le domicile et le lieu de paiement des impôts, une connexité nécessaire et que d'autres circonstances peuvent établir qu'au contraire le domicile doit être placé dans un autre endroit (3).

Il a été aussi jugé que le fait de payer dans un lieu déterminé l'impôt personnel et mobilier peut être simplement une conséquence de la résidence et qu'on ne saurait en faire exclusivement ressortir la preuve de l'intention de changer de domicile (4).

10. — DU « DOMICILE APPARENT ».

Pour terminer cette brève étude de la jurisprudence, indiquons la théorie du *domicile apparent* qu'on ne trouve pas dans le droit écrit et qui a été

(1) V. une remarquable analyse de la jurisprudence par M. SAVATIER, dans PLANIOL et RIPERT, p. 181 et suiv.

(2) Ajouter aux références citées *supra*, p. 167, l'arrêt de la Cour de cass. du 13 mars 1933, cité *supra*, p. 160.

(3) Req., 15 mars 1843, *J. G. Domicile*, n° 13.

(4) V. Cass. civ., 30 mars 1892. D. P., 93.1.29.

élaborée par la jurisprudence. Pour protéger les intérêts de tiers de bonne foi qui ont été induits en erreur par l'apparence de domicile s'attachant à une simple résidence d'une personne, les tribunaux font produire à cette résidence les effets d'un domicile (1), parce qu'en ce lieu sont, *apparemment*, concentrés les intérêts vitaux de la personne. M. Josserand remarque que « cette jurisprudence, tout à fait remarquable et qui ressortit au droit coutumier, fait échec à la définition rigide de l'article 102 et au dogme de l'unité du domicile ; elle fait reculer la conception française, intellectuelle et abstraite, du principal établissement, pour donner le pas à la résidence continue : la réalité pratique l'emporte sur la fiction juridique » (2).

En ce qui nous concerne, nous croyons qu'il s'agit encore une fois d'une mauvaise terminologie. Le mot « domicile apparent » devrait être remplacé simplement par le mot « résidence ». En effet, les tribunaux font appel à cette notion essentiellement en matière de compétence, pour valider des significations ou des assignations à un endroit autre que le domicile. Or, ainsi que le démontre M. Levasseur (3) et comme nous aurons l'occasion de le signaler plus loin, en matière de procédure le domicile se ramène, d'une façon générale, à la résidence, et même, quelquefois, à la

(1) V. Cass. req., 4 août 1896. D. P. 97.1.605, S. 1900.1.115 ; Cass. req., 5 mai 1925. D. H. 1925, p. 367.

(2) V. L. JOSSERAND, p. 154 ; cf. sur le domicile apparent, PLANIOL et RIPERT, p. 185.

(3) G. LEVASSEUR, *op. cit.*, pp. 367, 441,

simple présence dans un lieu. M. Savatier fait remarquer que l'idée de domicile apparent est tout près de l'idée d'élection de domicile, dont la doctrine et les arrêts la rapprochent volontiers (1). Or, le domicile d'élection se ramène souvent à une simple adresse choisie pour la signification des actes de procédure.

11. — CRITIQUE DE L'ÉLÉMENT INTENTIONNEL.

Quelles sont les conclusions qui se dégagent de l'examen du droit français et des idées générales que nous avons mis en relief. Doit-on avoir la même conception du domicile en droit interne et en droit international et doit-on déterminer le domicile uniquement par des critères objectifs ou bien convient-il d'y faire place à l'élément subjectif de la volonté ?

Il nous semble avoir fait le procès de la tendance d'attribuer un rôle de quelque valeur à l'élément intentionnel. Celle-ci ne pouvant être déterminée d'une façon constante que par des signes extérieurs, la méthode subjective de la détermination du domicile se ramène à un emploi inévitable de la méthode objective, ou « indiciaire », mais il semble que c'est la tendance générale et que le droit se refuse de plus en plus à recourir à l'analyse subjective pour suivre des procédés basés sur l'objectivité. Mais alors à quoi arrive-t-on, à la « standardisation » de l'intention, à ce qu'on pourrait appeler « l'intention-type ».

(1) V. PLANIOL et RIPERT, p. 186.

Le plus simple et le plus logique ne serait-il pas d'éliminer franchement et officiellement l'élément intentionnel, si l'on est obligé de le faire quand il ne s'agit plus de théorie, mais de cas concrets.

Voici comment s'exprime à ce sujet M. Simond dans sa dissertation déjà citée :

« La théorie de l'intention-type est restée à mi-chemin, sur la bonne voie. On ne saurait en effet opposer une intention « subjective » à une intention « résultant des circonstances ». La première seule existe réellement : toute intention a son siège dans un système nerveux. Parler d'une intention qui découlerait *directement* d'un ensemble de faits constatés, implique contradiction.

« Dès l'instant où l'on admet que l'intention personnelle, concrète, de l'intéressé peut être mise de côté, l'élément intentionnel est condamné à disparaître de la définition du domicile, le coup mortel est porté à la théorie classique.

« En définitive, il apparaît que la théorie classique repose, actuellement, sur un raisonnement erroné, dont le mécanisme semble être le suivant : du fait qu'une personne vit toujours au même endroit quand elle n'est pas obligée d'être ailleurs, et qu'elle y retourne dès que rien ne l'en tient plus éloignée, on déduit qu'elle a l'intention de s'y établir (*animus manendi et revertendi*).

« L'existence de cette intention une fois établie en ces termes, les auteurs en déduisent des conséquences logiques qui ne cadrent pas toutes avec la réalité.

« Or, avec un peu d'attention, on acquiert aisément la conviction que la proposition ci-dessus est contestable. Il n'est pas certain que la personne qui vit constamment au même endroit ait l'intention de s'y établir. Peut-être est-elle empêchée de changer de résidence, peut-être lui est-il impossible de retourner où elle voudrait, peut-être encore n'a-t-elle aucune intention quelconque (1). »

(1) W. SIMOND, *L'élément intentionnel du domicile*. Dissertation. Lausanne, 1923, p. 38-39.

Si l'intervention de l'élément intentionnel est critiquable dans la définition du domicile au point de vue du droit interne, elle est encore moins acceptable quand on veut élaborer une notion de domicile appropriée aux rapports de droit international privé. C'est qu'en effet, lorsqu'on s'élève au-dessus du droit interne pour se placer sur le plan international, l'importance et le rôle du domicile se transforment et acquièrent une toute autre signification.

En étudiant la notion du domicile en droit anglo-saxon, nous avons observé que le concept du domicile y joue un rôle autrement plus important que dans le droit français (1).

12. — RÔLE DU DOMICILE EN DROIT FRANÇAIS.

En droit interne français actuel le domicile est réglementé surtout dans l'intérêt de la personne elle-même et dans l'intérêt des tiers. La détermination du domicile permet de situer chaque membre de la société. Le domicile est le moyen de l'individualisation de la personne et se rattache à l'état des personnes (2).

Envisagé au point de vue de l'intérêt des tiers, le domicile peut être conçu comme lieu d'habitation, pour dispenser les tiers de se mettre à la recherche de l'individu. Ainsi les articles 68 et 69 du Code de Procédure civile indiquent que c'est au domicile du défendeur que doivent être signifiés les actes

(1) V. *supra*, p. 130.

(2) V. PLANIOL et RIPERT, p. 155.

judiciaires le concernant : sommations, commandements, citations. Si l'on envisage le domicile comme centre d'affaires, on voit que les nombreuses mesures de publicité relatives à l'état et à la capacité des personnes doivent être faites au domicile (V. pour le mariage, art. 166 et suivants du Code civil ; pour le divorce, art. 251 ; pour la séparation de corps et de biens, art. 311 et 1445). Certains droits doivent être exercés dans la commune où la personne est domiciliée (V. pour le mariage, art. 165 ; pour l'adoption, art. 360). Enfin, c'est au domicile que se trouvent centralisées les opérations exigées pour l'administration ou la liquidation de certains patrimoines : le siège de l'administration tutélaire est fixé, en principe, au lieu où le mineur est domicilié au jour où s'ouvre la tutelle (art. 406 du Code civil) ; la succession d'une personne s'ouvre au lieu où elle était domiciliée et c'est là que sont centralisées les opérations de liquidation et de partage de son hérité (V. art. 110 du Code civil et 576 du Code de procédure civile) ; enfin, la faillite d'un commerçant est prononcée par le tribunal de son domicile et toutes les formalités constitutives de la faillite s'accomplissent en ce lieu (art. 438 du Code de commerce et 59-70 du Code de procédure civile).

Envisagé au point de vue de la personne elle-même, on peut aussi concevoir le domicile comme lieu d'habitation ou centre d'affaires. A ce premier point de vue, il détermine la compétence des tribunaux en matière personnelle mobilière ou extrapatrimoniale. Une personne peut, en principe, exiger

de n'avoir pas d'autres juges que ceux du lieu de son habitation (art. 59 du Code de procédure civile). Comme centre d'intérêts, le domicile présente des intérêts multiples. On peut signaler l'article 1247 du Code civil, pour la demande de paiement faite au débiteur ; l'article 173 du Code de commerce, pour le protêt en matière de lettre de change ; l'article 9 de la loi du 25 ventôse an XI, pour le droit de servir de témoin dans les actes notariés ; l'article 2018 du Code civil, pour le droit de servir de caution judiciaire.

En examinant ces intérêts pratiques du domicile en droit interne français, on saisit la « physiologie » du domicile français : c'est une « règle d'ordre civil, de police civile, napoléonienne en quelque sorte, dont certains articles du Code civil accentuent encore le caractère, ne serait-ce que l'article aujourd'hui inappliqué sur la nécessité d'une déclaration à la Mairie pour les changements de domicile ». M. Lévy-Ullmann, que nous venons de citer (1), explique pourquoi en France l'institution du domicile est une institution de police civile : « On veut que l'individu ait une relation juridique *non pas avec la France entière, mais avec un lieu déterminé du territoire français*, pour le bon ordre de la société civile française » (2).

En effet, en France, le trait caractéristique du domicile est que ce mot est utilisé pour signifier l'endroit ou le lieu où une personne habite. Cette expression ne dénote pas le rattachement au

(1) V. LÉVY-ULLMANN, *Cours* cité, p. 238.

(2) Même auteur, p. 229.

territoire français pris dans son entier, c'est-à-dire au pays (1).

13. — RÔLE DU DOMICILE DANS LE DROIT ANGLO-SAXON.

Or, dans le droit anglo-saxon, le concept du domicile indique, surtout, le *pays* de la résidence pris dans son ensemble et non pas un endroit particulier du territoire. On situe l'individu dans la communauté internationale et pas par rapport à une adresse ou un point déterminé du territoire. Si l'on interroge un Français sur son domicile, on peut s'attendre à une réponse indiquant l'adresse dans une localité. Si l'on pose la même question à un Anglais ou à un Américain, il sera plutôt enclin à donner le nom du pays : l'Angleterre, les Etats-Unis.

Cette différence fondamentale provient de la différence entre l'intérêt qu'attachent les Anglo-saxons à la détermination du domicile, par opposition aux différents intérêts du domicile en droit français que nous avons énumérés ci-dessus.

Nous avons déjà dit qu'en droit anglo-saxon le domicile joue essentiellement le rôle de critère pour déterminer la loi applicable au statut international de l'individu (2).

Les Anglais n'emploient guère le mot domicile que lorsqu'il s'agit exclusivement de sa fonction

(1) Cf. même auteur, p. 224, 231 ; S. GRINBERG-VINAVER, in *Rép. de Lapradelle*, v^o *Domicile*, n^o 27.

(2) V. *supra*, p. 124.

internationale. Là où le droit français, ayant en vue des intérêts civils, parle de « domicile », le droit anglais parle d'*adresse*, de *résidence*, mais non de « domicile », cette dénomination étant essentiellement réservée au domaine des conflits de lois, à l'étendue d'application dans l'espace de la loi anglaise. Ce ne sont pas les intérêts d'application du domicile dans notre Code civil, règle de police civile, qui se trouvent en jeu (1).

En prenant certaines des questions où l'on fait intervenir en France la notion de domicile, M. Lévy-Ullmann montre, par des exemples (2), que ce n'est pas cette notion qu'on fait intervenir en Angleterre : ainsi, en matière d'assignation, lorsqu'on ne peut délivrer l'assignation à personne, on se contente de signifier à *l'adresse* et non pas au domicile ; la compétence est déterminée par *l'habitation* de l'individu ou par *l'endroit où il conduit ses affaires* : en matière d'adoption, c'est encore la *résidence* que l'on vise pour la compétence du tribunal (mais le *domicile*, quand il s'agit de déterminer la loi applicable) ; en matière de célébration du mariage, c'est la *résidence* qui intervient, de même qu'en matière électorale.

14. — COMPARAISON DU RÔLE DU DOMICILE EN DROIT INTERNE FRANÇAIS ET EN DROIT INTERNE ANGLAIS.

M. Lévy-Ullmann a mis en relief d'une façon remarquable la différence fondamentale entre le

(1) H. LÉVY-ULLMANN, p. 239.

(2) *Ibidem*, p. 240 et suiv.

concept du domicile en droit français et en droit anglo-saxon. Pourtant, il nous semble qu'il se trompe en en attribuant aux différents domiciles spéciaux du droit français le sens technique de domicile général entendu dans les termes des articles 102 et suivants du Code civil. Pour nous, comme nous l'avons déjà fait observer (1), il s'agit d'une erreur de terminologie, ces différents domiciles spéciaux n'ayant que la valeur d'une simple habitation ou résidence, dans laquelle la question du séjour ou de la durée entre dans des proportions variables, de telle sorte que quelquefois la valeur de ces prétendus « domiciles » se réduit à une simple adresse. Nous croyons que M. Levasseur, dans son ouvrage déjà cité, a fait une démonstration indiscutable de notre assertion : ainsi, en matière d'assignation, la *résidence* équivaut au domicile (2) ; en matière de compétence, lorsqu'elle n'est pas indépendante du domicile comme dans le cas des articles 14 et 15 du Code civil, la *résidence* joue un rôle supplétif à défaut d'un domicile caractérisé (3) ; en matière de compétence générale commerciale, on sait qu'elle ne repose pas non plus sur le domicile (4) ; en matière de célébration du mariage, la

(1) V. *supra*, p. 184.

(2) Cf. LEVASSEUR, p. 441. Il est curieux de signaler que, poussée par les mêmes nécessités pratiques que le droit anglais, la jurisprudence française admet l'assignation à personne, si l'étranger ne possède en France ni domicile, ni résidence, même de fait, et si, néanmoins, l'huissier parvient à le toucher personnellement.

(3) Cf. LEVASSEUR, p. 364 et 367. Rappelons aussi, à ce propos, le rôle du « domicile apparent » ; V. *supra*, p. 185.

(4) *Ibidem*, p. 359.

loi se contente d'un mois de *résidence* (1) ; en matière de domicile électoral ou politique, la *résidence* suffit (2). M. Levasseur analyse d'autres cas de prétendus « domiciles » et démontre que généralement la résidence remplace utilement le domicile (3).

La conclusion de cet auteur est que le domicile, dans le sens de l'article 102 et suivants du Code civil, n'intervient qu'en matière successorale.

Ayant fait cette analyse, M. Levasseur se hâte de prévenir le reproche qu'on pourrait lui adresser, qu'il confond les notions de domicile et de résidence :

« On pourrait nous reprocher, et cette observation est valable pour ce chapitre tout entier, de confondre les notions de domicile et de résidence (Savatier, au t. 1^{er}, p. 156, de Planiol et Ripert, cherche en vain à les différencier). Nous répondons qu'il est impossible de les séparer en notre matière. Leur différence théorique repose en effet sur deux points : la résidence n'a pas d'effets légaux, et la résidence peut être multiple. Or, dans les matières que nous étudions, la résidence a exactement les mêmes effets que le domicile et elle reste unique dans la même mesure que le domicile lui-même. Toute cloison entre ces deux notions est donc abattue. On ne peut nous reprocher de glisser spécieusement de l'une à l'autre, nous ne faisons que suivre les dégradations successives du domicile pour résoudre le problème auquel nous nous sommes attachés. Brocher a d'ailleurs fait remarquer très justement (III, p. 67) : « Il ne faut d'ailleurs pas oublier qu'il y a quelque chose de relatif dans le sens des mots « domicile » et « rési-

(1) *Ibidem*, p. 453.

(2) PLANIOL ET RIPERT, p. 157-30.

(3) V. en matière de tutelle, p. 391 ; en matière de faillite, p. 376, etc.

dence »..., tels rapports peuvent constituer ou ne pas constituer un domicile, suivant qu'il en existe ou n'en existe pas d'autres présentant des traits plus caractéristiques (1). »

Nous n'entendons pas ici adresser à M. Levasseur la critique qu'il a vue lui-même. Au contraire, nous lui sommes reconnaissants de nous avoir facilité la démonstration de notre thèse sur ses deux points essentiels : d'abord, que l'élément intentionnel n'a pas en droit français le rôle que lui attribue une doctrine traditionnelle ; ensuite, que, puisque dans toutes les matières examinées la résidence remplace le domicile, il suffit d'employer ce premier terme et réserver le mot « domicile » à un autre usage, dont nous allons parler.

Cet emploi du mot « résidence », puisque de résidence il s'agit, pourrait clarifier le problème du domicile, car souvent une mauvaise terminologie amène des confusions regrettables, qu'une meilleure utilisation du langage technique pourrait probablement éviter.

SECTION II. — Conflits de lois.

1. — TENDANCE ACTUELLE

A EMPLOYER LE CRITÈRE DU DOMICILE EN MATIÈRE DE CONFLITS DE LOIS.

On a vu que le droit anglais, qui possède les deux termes juridiques, « domicile » et « résidence », se contente d'appliquer ce dernier terme aux ques-

(1) V. G. LEVASSEUR, p. 364, note (3).

tions de droit interne et réserve la notion de domicile aux problèmes de conflits des lois. Or, le droit français, lui aussi, est obligé de résoudre des problèmes de conflits de lois et ne peut pas se contenter de situer juridiquement les individus au sein de la collectivité nationale, mais doit, également, les situer au sein de la grande communauté humaine (1).

Expliquons donc de quelle façon nous prétendons répartir les sphères d'influence respectives entre les termes juridiques « résidence » et « domicile », et quel doit être le domaine que l'on devrait réserver à cette dernière notion.

Rappelons d'abord quelques données historiques. La conception du domicile en France n'a pas toujours été ce qu'elle est à l'époque actuelle. Si l'on remonte à l'ancien droit coutumier français, on s'aperçoit que le domicile y jouait le rôle de déterminer la loi applicable au statut personnel des individus, c'est-à-dire aux questions de leur état et de leur capacité (2). Il était donc nécessaire, dans l'ancien droit, de donner au domicile un caractère de fixité et de distinguer le domicile de la résidence. La conception du domicile était donc très importante à cette époque, parce que le territoire français était partagé entre une infinité de coutumes locales dont les dispositions différaient sur des questions importantes du droit. Comme l'œuvre maîtresse du Code civil consistait à uniformiser le droit français, le Code civil n'a pas repris cette

(1) Cf. R. CASSIN, *op. cit.*, p. 27.

(2) V. par exemple, POTHIER, *le Commentaire de la coutume d'Orléans*, chap. I^{er}, § 1.

« disposition de droit international privé coutumier » (1) et a adopté une nouvelle conception du domicile, avec une portée beaucoup plus restreinte, que nous avons décrite précédemment. Les règles du Code civil sur le domicile (art. 102 et suiv.) ayant été empruntées à l'ancien droit, où elles jouaient un tout autre rôle, le résultat fut que les dispositions édictées par le Code civil ne conviennent pas aux rapports juridiques modernes du droit interne (2) et que le droit positif a dû faire un effort pour s'y adapter. Ainsi s'explique le rôle grandissant de l'importance de la résidence, qui fait échec au principe de l'unité du soi-disant « domicile ».

On constate actuellement une très forte tendance à revenir, en matière de conflits de lois internationales, au critère du domicile pour déterminer la loi applicable au statut personnel. Cette tendance s'explique par le fait que la France est devenue un pays d'immigration et qu'elle éprouve la nécessité d'assimiler ses éléments étrangers en leur appliquant les règles de sa propre législation. On trouve cette tendance dans les écrits d'un grand nombre d'écrivains de droit international et, comme on l'a vu, elle a trouvé son expression dans le projet de la Société d'Etudes législatives que nous avons commenté plus haut (3).

On trouve dans le Cours précité de M. Cassin un intéressant exposé de l'histoire du rôle du domicile

(1) V. LÉVY-ULLMANN, p. 226.

(2) Cf. COLIN et CAPITANT, p. 422, note 2.

(3) V. p. 169, *supra*.

comme critère de solution des conflits de lois et des arguments en faveur de l'adoption de ce critère pour résoudre les conflits de lois de l'époque actuelle. M. Cassin expose également les opinions de ses adversaires, qui préfèrent le critère de la loi nationale. Cette discussion doctrinale a été récemment reprise par d'autres auteurs français (1).

2. — ARGUMENTS EN FAVEUR DE LA LOI DU DOMICILE.

Voici comment M. Cassin présente les arguments des partisans de la loi du domicile :

Il fait valoir d'abord des raisons politiques et fait remarquer l'importance de la question de l'assimilation des étrangers pour la France moderne. Il cite à ce propos la déclaration des délégations de Colombie et de Costa-Rica au moment de l'approbation du Code Bustamante :

« Peuples d'immigration comme le sont ou doivent l'être ces Républiques, elles ne peuvent songer sans une suprême inquiétude que les immigrants européens auraient la prétention d'invoquer en Amérique leurs propres lois nationales pour régir ici leur état civil et leur aptitude à contracter. Admettre cette possibilité (que consacre le principe de la loi nationale, reconnu partiellement dans le Code),

(1) V. R. CASSIN, *op. cit.* ; V. également un article de P. ARMINJON sur les « Conflits de lois en matière de domicile » in *Revue de Lapr.*, 1932, p. 613 et suiv. ; L. CRÉMIEU, dans un article paru dans la même revue, même année, p. 341 et suiv., sous le titre : *L'extension du rôle du domicile dans le règlement des conflits de lois*, où il commente la thèse de M. CASSIN, pour conclure en faveur de la loi nationale ; P. LEPAULLE, *Quelle est la loi appliquée aux successions par la jurisprudence*, in *Clunet*, 1933, p. 812 et suiv.

c'est créer en Amérique, un Etat dans l'Etat et nous mettre presque sous le *régime des capitulations* que l'Europe a imposé pendant des siècles aux nations de l'Asie, considérées par elle comme inférieures dans leurs relations internationales. Les délégations soussignées font des vœux pour que bien vite disparaissent des législations américaines toutes les traces des théories (plus politiques que juridiques) préconisées par l'Europe pour conserver ici la juridiction sur ses nationaux établis dans les terres libres d'Amérique et espèrent que la législation du continent s'unifiera selon les principes qui soumettent l'étranger immigrant à l'empire sans restriction des lois locales (1). »

Ensuite, M. Cassin fait valoir d'autres arguments :

« Le domicile » est une « notion juridique reposant sur un fait, lieu à la fois personnel et territorial, relation de droit privé, en principe volontaire, intéressant aussi la sécurité et le crédit publics (2). Le domicile est le siège juridique de la personne, le lieu de son foyer, le centre de ses intérêts. C'est là qu'elle entretient ses relations familiales, patrimoniales, sociales. Vu le caractère complexe du lien ainsi créé entre un individu et un territoire, tant dans son intérêt que dans celui des tiers et de la société au milieu de qui il vit, la loi du pays du domicile réclame naturellement dans les conflits de compétence législative vocation à un champ d'application étendu et varié (3)... C'est précisé-ment parce que le lien du domicile repose sur un

(1) V. R. CASSIN, *op. cit.*, p. 90, note (1) ; cf. J. P. NIBOYET, *Manuel de dr. int. privé*, 2^e éd., 1928, p. 703 et 704, note (1).

(2) P. 25.

(3) R. CASSIN, p. 37, 86, 87.

fait universel et permanent, la fixation en un lieu de la demeure, des relations de famille et d'intérêts, qu'il a été pris *naturellement* en considération, en tous lieux, pour déterminer le point d'attache juridique des personnes et régler leur statut plus ou moins complètement » (1)... La réglementation de la loi du domicile s'adapte le mieux aux besoins de la personne et du groupe social où elle vit... L'étranger établi durablement dans un pays entend vivre comme les indigènes, se soumettre aux mêmes lois civiles, non seulement en ce qui concerne son activité patrimoniale, mais même en ce qui concerne l'organisation de la famille et la protection des individus (2).

Après avoir fait valoir ces arguments d'ordre général en faveur de la loi du domicile, M. Cassin donne des considérations spéciales en faveur de l'application de la loi du domicile aux conflits de lois dans telle ou telle matière du droit. Par exemple, en ce qui concerne les successions, il observe qu'il n'est pas possible de faire abstraction du régime général d'organisation des biens dans le pays où la succession légitime ou testamentaire va s'ouvrir et que le domicile est le siège de l'universalité mobilière et immobilière des intérêts du défunt. M. Lepaulle, dans son article déjà cité, reprend cette même idée :

« Il faut, selon nous, se demander quels sont les différents ordres de raisons qui servent à façonner les lois successorales d'un pays. Ce sont certaines conceptions de la famille,

(1-2) R. CASSIN, p. 37, 86, 87.

de la morale, du rapport entre la nécessité de l'épargne et de la circulation des biens, de l'égalité à maintenir entre les hommes, de l'attitude à avoir vis-à-vis des classes pauvres, du rôle de l'Etat, *des nécessités fiscales*, de la stabilité de certaines classes sociales, etc.

« Quand on conçoit la diversité et la complexité de ces raisons, on arrive à la conclusion que la loi du domicile est préférable, car le domicile, c'est le lieu du principal établissement, c'est-à-dire le centre des intérêts, le lieu géométrique du patrimoine, dont il s'agit de régler le sort (1). »

Notons, en passant, ce que M. Cassin pense de la question du domicile en matière de fiscalité internationale.

« Les questions de domicile tendent à prendre une place de plus en plus grande dans les législations fiscales modernes, car *l'établissement durable d'une personne sur un territoire associe celle-ci à la prospérité et aux charges du pays où elle vit et facilite aussi la perception de sa quote-part d'impôts* (2). »

La définition du domicile fiscal contenue dans ces lignes nous semble se rapprocher de celle que nous avons proposée nous-mêmes précédemment (3).

Nous sommes persuadés personnellement que les arguments des partisans de la loi du domicile sont justes. D'ailleurs, ne remarque-t-on pas depuis 1914 l'extension de la loi du domicile dans la plupart des pays ?

(1) P. LEPAULLE, in *Clunet*, 1933, p. 832.

(2) R. CASSIN, p. 32.

(3) V. p. 119, *supra*.

3. — CRITIQUES DES ADVERSAIRES DE LA LOI DU DOMICILE.

M. Crémieu, un des adversaires de la loi du domicile, critique les arguments des partisans de cette loi.

« Le lien qui unit un individu à son domicile n'est pas simplement moins fort, il est aussi moins légitime, moins élevé que celui qui l'unit à sa patrie ; la loi du domicile est moins protectrice parce qu'elle n'est pas adaptée aux besoins, aux mœurs, aux traditions. La fixation du siège des intérêts en un lieu déterminé peut être le résultat de nécessités ; *elle est souvent contraire aux désirs et aux aspirations de l'individu.*

« La compétence de la loi du domicile présente, en outre, un réel danger : la facilité avec laquelle s'opère le déplacement du domicile enlève à cette loi la certitude et la stabilité dont elle a besoin pour devenir une loi de compétence normale. La loi la plus qualifiée est celle qui est la plus stable. L'Etat n'intervient pas dans le changement du domicile comme il le fait en matière de naturalisation et de réintégration. Le lien que crée le domicile est précaire, parce qu'il dépend uniquement de la volonté de l'intéressé ; il rend plus faciles les fraudes.

« Le domicile, enfin, est moins facilement reconnaissable que la nationalité, ce qui est pour les tiers une cause d'insécurité. La notion même de domicile est incertaine au point de vue juridique : plusieurs législations, parmi lesquelles le droit français, ont fait d'elle un concept intellectuel et fictif ; d'autres, comme celles de l'Angleterre, de l'Allemagne, de la Suisse, l'ont défini d'une façon concrète la résidence habituelle et principale (1). »

(1) L. CRÉMIEU, *op. cit.*, 1932, p. 345.

4. — RÉFUTATION DE CES CRITIQUES ET MOYENS D'Y PARER.

Les objections de M. Crémieu sont extrêmement graves. En effet, il n'y a pas actuellement d'accord entre les divers pays sur la définition du domicile et sur sa détermination et la gravité de ces divergences ira en augmentant avec l'extension du rôle du domicile. Il est également exact que le domicile peut changer beaucoup plus facilement que la nationalité. Néanmoins, il ne semble pas que les difficultés soient insurmontables.

Nous croyons que les différences d'interprétation du sens du mot « domicile » proviennent en grande partie d'une terminologie défectueuse et du rôle qu'on attribue à l'élément intentionnel. Il serait nécessaire de dresser un vocabulaire international précis des termes divers qu'on emploie pour désigner le « domicile » et les autres notions qui ne le sont pas et d'objectiver l'institution du domicile. Alors, il y a de fortes chances qu'on arrivera à uniformiser cette norme juridique, car on s'apercevra qu'elle est douée d'un caractère concret, permanent et universel, qu'obscurcissent des errements de langage et une certaine nébulosité des idées.

Notons, en ce qui concerne l'élément intentionnel, que M. Crémieu signale que « la fixation du siège des intérêts en un lieu déterminé peut être le résultat de nécessités ; *elle est souvent contraire aux désirs et aux aspirations de l'individu* ». Il admet donc que l'établissement d'un domicile n'a

rien à voir souvent avec l'intention de l'individu (1).

En attendant le progrès d'une codification internationale en matière de la notion du domicile ou d'une union restreinte à un groupe d'Etats, M. Cassin propose un moyen empirique de résoudre les conflits de lois en matière de domicile, qui consisterait à *déterminer avec précision, à propos de chaque matière, les éléments constitutifs du domicile pris comme base de compétence* (2).

Le même auteur essaie aussi de parer à la critique basée sur la trop grande facilité de déplacement du domicile. Il propose d'adopter un critère de domicile faisant ressortir un lien de rattachement fort et certain à un territoire donné, impliquant une pénétration profonde et non pas superficielle et passagère dans un cercle local de la vie active. Il observe « que l'étude attentive de ces cas permettra sans aucun doute de trouver des éléments communs, même dans les législations en apparence les plus opposées. « Nous regrettons que M. Cassin croit trouver la solution désirée dans un « *domicilium cum animo manendi, perpetuitatis* » (3). Ne voilà-t-il pas le moyen le plus sûr d'enlever le fondement même à un édifice qu'on cherchait à rendre stable ?

Comme autre moyen d'obvier à l'inconvénient de la loi du domicile, M. Cassin propose de s'inspirer du *domicile d'origine* conçu dans le sens du

(1) Cf. W. SIMOND, *supra*, p. 188.

(2) R. CASSIN, p. 124.

(3) R. CASSIN, p. 126.

droit anglais (1) et de recourir à ce domicile, toutes les fois que le domicile de choix fera défaut. Puisque le plus souvent le « *domicil of origin* » se confondra avec la loi nationale de la personne intéressée, cela revient à assigner à la loi nationale une fonction *supplétoire* ou de *renforcement* de la loi du domicile. C'est exactement le renversement du système proposé par M. Crémieu (2), sauf que M. Cassin propose pour certaines catégories de personnes de recourir à la loi du pays de la résidence ou du simple séjour, comme succédané de la loi du domicile.

5. — « OBÉDIENCE » AUX LOIS CIVILES, EFFET DU LIEN DOMICILIAIRE.

De tout ce qui a été dit, il ne résulte pas, quelque profonde que soit le lien de l'individu avec le pays de son domicile, que la domiciliation puisse être confondue avec la nationalité. Il s'agit de deux normes différentes et le lien de sujétion nationale sera appelé à intervenir à bien des titres. L'intervention de la loi du domicile correspond à ce qu'en droit international privé anglo-saxon on pourrait appeler « l'obéissance civile », par opposition à *l'allégeance nationale ou politique* (3). Ces deux notions voisinent dans le droit anglais, mais, cependant, elles ne sont pas absolument identiques.

(1) V. *supra*, p. 135.

(2) Cf. L. CRÉMIEU, *op. cit.*, p. 346.

(3) Cf. R. CASSIN, p. 89, et H. LÉVY-ULLMANN, p. 229, 250, 251.

L'allégeance représente le lien de droit de la personne avec le souverain, tandis que l'obédience, le lien territorial avec le sol. C'est la différence entre le *statut politique* et le *statut civil*.

M. Lévy-Ullmann, dans son Cours, donne la substance d'un article de M. Brierley, professeur de droit international public et privé à Oxford, qui montre bien l'opposition fondamentale entre la conception continentale et la conception anglo-saxonne du domicile, en même temps qu'il explique le rôle important du domicile dans le droit anglo-saxon.

« M. Brierley d'abord donne la définition vraiment anglaise du domicile. Le domicile d'un individu est le pays, la « country » dans lequel il a soit en fait, soit d'après une *présomption légale*, sa résidence permanente. Il ajoute « La loi anglaise considère le monde civilisé comme une réunion de sociétés civiles, dont chacune est composée de toutes les personnes qui *habitent* un territoire déterminé soumis au même système juridique. Elle ne tient pas compte de la division du monde civilisé en sociétés politiques ou Etats ; elle tient compte simplement des sociétés civiles, chacune composée des personnes *habitant* un territoire déterminé soumis au même système juridique » (1). »

M. Brierley indique que le domicile d'un individu est le pays dans lequel il habite soit en fait, soit d'après une *présomption légale*. Nous avons déjà indiqué *supra* (2), qu'en droit anglais l'intention exprimée ne vaut rien à l'encontre des faits et que l'interprétation objective est tout, et non la recher-

(1) Conflicts of Laws, *Encyclopédie de Halsbury*, t. VI, p. 182.

(2) V. p. 125.

che psychologique (1). On se rend très bien compte maintenant pourquoi en droit anglais l'intention n'intervient, pratiquement, pas en matière de domicile. Du moment que le domicile marque l'obédience, c'est-à-dire la soumission de l'individu aux lois civiles du pays où il habite, il ne lui appartient pas de se soustraire à l'application de ces lois par une expression de volonté contraire.

6. — EXAMEN DU PROJET DE LA SOCIÉTÉ D'ÉTUDES LÉGISLATIVES A LA LUMIÈRE DES OBSERVATIONS PRÉCÉDENTES.

On a constaté qu'en France il existe à l'heure actuelle une forte tendance vers l'application de la loi française aux étrangers domiciliés en France. Le projet de la Société d'Études législatives cité *supra* (2) en fait foi. D'ailleurs, la récupération de l'Alsace et de la Lorraine a fait revivre en partie le rôle dévolu au domicile dans l'ancien droit coutumier français. La législation spéciale applicable aux régions recouvrées s'applique, pour la plupart des matières, en considération du domicile des ressortissants (3).

(1) Cf. un arrêt anglais récent de 1926 cité par M. LÉVY-ULLMANN, p. 255 (Aff. Davidson c. Annesley, *Chancery Law Reports*, 1926, p. 692 ; *Law Times*, t. 135, p. 508).

Cf. un vieil adage proclamé au ^{xv}^e siècle par le Chief Justice Bryan à propos de la théorie de la « consideration » (notion voisine de la cause) dans les contrats : « Comen erudition est que l'entent d'un home ne seroit troyé (prouvé en justice), car le Diable n'ad conusance de l'entent de home », cité dans H. LÉVY-ULLMANN, *Le système juridique de l'Angleterre*, p. 151.

(2) V. *supra*, p. 169.

(3) V. Lois du 24 juillet 1921 et 1^{er} juin 1924.

Reportons-nous maintenant à la page 170 et comparons le commentaire du projet de la Société d'Etudes législatives avec nos propres idées.

M. Niboyet dit ceci :

« Nous établissons une distinction très naturelle entre les conditions d'acquisition d'un domicile en droit interne et en droit international. Nous présumons pour celui-ci (l'intention) ce qui doit être établi pour le premier... De même que la loi sur la nationalité impose la nationalité française à certaines catégories de personnes, de même la loi sur le domicile peut imposer celui-ci lorsque l'intérêt général l'exige. Notre conception purement interne du domicile, dans l'article 102 du Code civil, ne suffit plus pour les rapports internationaux où elle se présente sous un aspect nettement différent. Tenir compte de l'intention d'avoir un domicile en France, c'est risquer que de très nombreux individus échappent, sans juste raison, à l'action de nos lois, »

S'il est exact que ce projet est représentatif de la tendance actuelle du droit français, il semble qu'on pourrait y voir un signe de l'acheminement du droit français vers un état de choses, où sa conception du « domicile » se rapprochera singulièrement de la conception anglaise, si l'on concède que les autres soi-disant « domiciles » du droit interne ne sont que de simples résidences. Ce mouvement marquera en même temps un retour vers un passé déjà lointain, vers l'époque des principes du droit coutumier (1).

C'est un curieux exemple de la modification d'une notion juridique sous l'influence des exigences de

(1) Il faut noter que la conception anglaise en matière de domicile a été partiellement empruntée à l'ancien droit coutumier français. Cf. H. LÉVY-ULLMANN, p. 238 et 277.

la vie internationale, de la transformation d'une norme juridique lorsque du plan interne elle est transposée sur le plan international. Cette transsubstantiation est à rapprocher de celle du changement de la théorie de l'impôt qui, sous l'influence des exigences d'une communauté internationale, fait partiellement un retour en arrière vers des doctrines que l'on croyait périmées (1).

Nous sommes tentés de faire un autre rapprochement et à un autre point de vue. On se rappelle qu'en analysant avec M. Coudert (2) la jurisprudence des tribunaux de l'Etat de New-York en matière de domicile, on a observé que les tribunaux de cet Etat poussent à outrance l'importance de l'intention dans l'établissement du domicile et que cette tendance s'explique par leur désir de prévenir la « dénationalisation » de leurs citoyens fixés à l'étranger. N'est-il pas naturel, du moment qu'on entend se servir du domicile comme d'un instrument d'une politique contraire de « nationalisation » ou d'assimilation, comme d'une arme de défense sociale, qu'on rejette et élimine l'intention des individus qu'il s'agit d'assimiler ?

M. Niboyet dit que la conception du domicile en droit français ne convient pas à des rapports de droit international privé. Nous sommes d'accord avec lui, mais non pas en ce qui concerne la lettre du Code civil, mais seulement l'esprit dans lequel il est interprété. Si l'on élimine, par le moyen d'une interprétation purement objective, l'importance

(1) V. *supra*, p. 63, 68.

(2) V. *supra*, p. 133.

de l'élément volontaire dans la fixation du domicile, nous estimons que par cette méthode on arrivera à adapter les règles du Code civil, prescrites pour un usage interne, aux besoins du commerce juridique international. Nous croyons que ce changement pourrait s'opérer « par voie doctrinale et jurisprudentielle, à la mode anglaise, sans passer par le législateur » (1). Il s'agit d'une nouvelle attitude à prendre vis-à-vis de cette question, dont nous croyons déjà remarquer les signes précurseurs.

Domicile, pour le droit international et *résidence*, pour le droit interne, voilà l'emploi de ces deux mots que nous préconisons, emploi qui est ou sera usité en fait, si l'on ne veut pas avoir la franchise de l'adopter officiellement.

D'ailleurs, ainsi que le constate M. Levasseur (2), la notion de domicile de l'article 102 du Code civil est déjà appliqué en matière de compétence juridictionnelle successorale. Il n'y a qu'à en étendre l'usage, en amoindrissant le rôle de l'intention. D'autre part, le fait que la notion de résidence intervient en certaines matières de droit international privé, ainsi que d'autres critères, ne change rien au plan proposé, car il n'y a rien d'anormal à ce que, en certaines matières, la résidence soit admise à jouer un rôle concomitant au domicile ou supplétif de celui-ci et que sur d'autres points on ait recours à d'autres critères de solutions des conflits.

(1) Cf. LÉVY-ULLMANN, p. 283.

(2) Cf. LEVASSEUR, p. 385.

Quelle que soit la position à prendre dans la querelle entre partisans de la loi du domicile et de la loi nationale, il nous semble que si l'on est disposé à étendre le rôle de la loi du domicile, considérée comme principe « d'obédience civile », aux règlements des conflits de lois, il convient d'élaborer une conception du domicile qui soit adéquate au rôle qu'on entend lui faire jouer.

7. — LA FORMULE DE L'ARTICLE 102 DU CODE CIVIL CONVIENT AU RÔLE QU'ON PROPOSE DE FAIRE JOUER AU DOMICILE EN MATIÈRE DE CONFLITS DE LOIS.

Nous croyons, à l'encontre de l'opinion de M. Niboyet, trouver les éléments constitutifs de pareil domicile dans la définition de l'article 102 du Code civil français, qui, répétons-le, a été empruntée à l'ancien droit coutumier où il jouait, justement, le rôle de régulateur des conflits (1).

L'article 102 du Code civil définit le domicile comme étant au lieu où l'individu possède son *principal établissement*. Nous avons vu (2) que cette dernière proposition s'analysait en deux éléments objectifs : l'habitation et le centre des intérêts de tous genres, constituant autant d'attaches ou de faisceaux de liens avec le lieu du principal établissement.

(1) V. *supra*, p. 209.

(2) *Supra*, p. 179 et s.

8. — EXAMENS DE LA VALEUR RESPECTIVE DES DEUX ÉLÉMENTS OBJECTIFS DU DOMICILE ET CONSIDÉRATIONS SUR L'IMPORTANCE QU'IL FAUT ATTACHER A CHACUN D'EUX S'ILS SE TROUVENT SITUÉS DANS DES PAYS DIFFÉRENTS.

Lorsque ces deux éléments objectifs se trouvent donc réunis dans un même pays, il n'y a pas de doute possible, c'est dans cet Etat que se trouve situé le domicile. Une formule de domicile englobant ces deux éléments objectifs a le mérite de concorder avec toutes les définitions tentées et de ne laisser lieu à aucun doute (1). Mais si ces deux éléments sont séparés dans l'espace et se trouvent situés sur le territoire de deux Etats différents, l'individu n'aura-t-il aucun domicile ?

Le cas d'individus sans domicile, vagabonds, nomades ou « voyageurs éternels », peut se présenter, seulement, dans ces cas, la question de domicile ne se pose pas et on a recours à des moyens supplétifs de domicile, que ce soit la loi nationale, le domicile d'origine, le « *domicil of origin* » (2), la résidence ou la simple présence. Notre problème ne concerne que le cas d'individus ayant des attaches solides avec un ou deux Etats, mais alors se pose la question à quel Etat il faut donner la préférence, à l'Etat de l'habitation ou à celui du centre des intérêts.

(1) Cf. DE MAGALHAES, p. 97.

(2) On sait que ces deux notions française et anglaise ne s'équivalent pas ; V. *supra*, p. 135.

M. de Magalhaes cherche à prévenir les conflits en proposant une formule transactionnelle : s'il s'agit de droits de famille, on doit préférer le lieu de la résidence ; s'il s'agit de droits de créance, de droits réels ou de succession, on doit préférer le lieu du centre des occupations habituelles. Il estime que cette division correspond à l'état réel des choses, parce que le lien juridique que cet individu s'est créé par rapport au premier lieu est de caractère personnel et familial ; celui qu'il s'est créé par rapport au second, est de caractère patrimonial (1).

Ce projet ne nous paraît pas pouvoir être approuvé, parce que la distinction entre les droits de famille et les droits patrimoniaux est très arbitraire. Elle présenterait dans la pratique les plus grandes difficultés et ne manquerait pas de soulever de graves conflits de qualifications (2). A l'intérieur de chaque Etat même il faudrait procéder législativement à une classification. D'autre part, ce système romprait l'unité du domicile, car bien que les deux domiciles ne semblent constituer que les deux sortes d'un même domicile, il y a bien en réalité dualité.

Il nous semble que l'élément objectif principal est le fait matériel de la résidence ou de l'habitation ; si le centre des affaires est ailleurs, peu importe. Quand juridiquement le domicile joue un rôle, c'est surtout en tant qu'habitat qu'il doit être d'abord considéré.

(1) DE MAGALHAES, p. 99 ; V. également son *Projet d'une convention internationale sur le domicile*, art. 1 et 2,

(2) Cf. LEVASSEUR, p. 50.

Si l'on se rapporte à l'origine du mot « domicile », à son étymologie, on voit que le mot *domicilium* est dérivé du mot *domus* et veut dire habitation, demeure. Son radical *domus* signifie maison, habitation, résidence de la famille ; demeure, logis (1).

Nous croyons également que l'habitation ou le centre d'intérêts familiaux est plus stable que le centre d'intérêts patrimoniaux. Nous estimons, même, que dans le cas de personnes fortunées, il sera bien difficile de trouver le centre principal de leurs intérêts patrimoniaux, étant donné le dispersement des éléments le composant, tandis que le cas d'absence d'une habitation principale sera plutôt rare. Nous proposons donc, en cas de séparation de l'habitat et du centre d'intérêts patrimoniaux, de retenir le premier de ces deux éléments objectifs comme critère de domicile.

Cette habitation principale sera constituée par le *foyer permanent d'habitation*, éveillant l'idée d'une installation familiale d'une certaine durée. C'est la formule même du projet des experts de la Société des Nations (2) établie pour le cas de conflits des lois fiscales et qui, selon nous, pourrait être utilisée pour les conflits des lois de droit privé (3). Cette idée de « foyer permanent d'habitation », comme nous l'avons déjà dit ailleurs (4), ne doit pas être

(1) V. *Nouveau Dictionnaire latin-français* de BENOIST et GOELZER.

(2) V. *supra*, p. 148.

(3) Noter que M. NIBOYET range le droit de la double imposition dans le droit international privé, V. *Cours de La Haye*, vol. 31, p. 44 et suiv.

(4) V. *supra*, p. 149.

confondue avec la simple résidence, quelle qu'en soit la durée. Elle signifie, au contraire, que l'individu a au lieu où il réside ses relations de famille et d'amitié et se crée, du point de vue familial et social, un centre d'intérêts et d'occupations, de même qu'un centre de relations avec les personnes qui résident au même endroit (1).

Si l'on considère tout individu comme producteur de richesses matérielles et immatérielles, comme un « entrepreneur », ou comme un « directeur » ou « gérant » de ses intérêts patrimoniaux, on pourrait assimiler son habitat principal à un « siège social » ou « administratif » d'une entreprise, justifiant l'application de la loi de ce siège.

Nous concevons, pourtant, l'objection que, malgré ce qui vient d'être dit, l'existence sur le territoire de l'Etat d'un seul des deux éléments objectifs ne constitue pas un lien suffisamment prononcé pour justifier l'application de la loi du domicile. Nous avouons, franchement, que cette objection n'est pas sans portée. Nous proposons, alors, comme solution transactionnelle, de laisser dans ce cas le champ à l'application d'une loi autre que celle du domicile et de ne pas parler de « domicile », mais de résidence ou d'habitation principale.

Certaines législations étrangères telles que le Code civil portugais (art. 41), le Code civil espagnol (art. 40) et le Code civil allemand (art. 7), définissent le domicile par la notion de la résidence permanente ou habituelle, mais il faut prendre

(1) Cf. R. CASSIN, pp. 133, 148.

garde que dans ces législations le domicile ne détermine pas « l'obédience » aux lois civiles, puisque c'est à la loi nationale qu'est dévolue le rôle d'arbitre des compétences (1).

En ce qui concerne les opinions des divers auteurs internationaux, nous avons déjà fait remarquer, en examinant la doctrine française, que M. Planiol attache plus d'importance à l'habitation (2), mais il ne dit pas si l'habitation doit l'emporter en cas de séparation avec le centre d'affaires, tandis que MM. Colin et Capitant accordent la préférence au lieu du centre des intérêts (3).

M. de Magalhaes classe les divers auteurs internationaux en deux catégories selon qu'ils donnent la prépondérance au centre d'intérêts patrimoniaux ou familiaux.

Ainsi au premier groupe appartiendraient Albéric Rolin, Pillet, Weiss, etc., tandis que le second groupe serait constitué par Vattel, Phillimore, Kindsley, Story, Dudley-Field, Bustamante, etc.

Une troisième catégorie serait constituée par les auteurs qui conjuguent les deux notions : Savigny, Pothier, Fiore, Planiol, etc. (4).

Bien que l'on trouve alignés ensemble dans le même groupe des noms de partisans de l'application de la loi nationale avec d'autres noms illustres qui favorisent la loi du domicile, on remarque, quand

(1) V. pour l'Allemagne, *Rép. de Lapradelle*, v^o *Droit int. privé*, Allemagne, par H. LEWALD, n^o 15 ; mêmes *Rép.* et v^o, Espagne, par TRIAS DE BES, n^{os} 33 et 35.

(2) Cf. *supra*, p. 181.

(3) Cf. *supra*, p. 183.

(4) Cf. DE MAGALHAES, p. 39.

même, que les auteurs anglo-saxons, adeptes de la loi du domicile, figurent dans le groupe qui donne la suprématie à l'habitation comme critère de domicile.

Les noms de Savigny et de Pothier, tous deux partisans de la loi du domicile, sont dans le troisième groupe qui exige le cumul des deux éléments objectifs.

En ce qui concerne les divers traités internationaux, ils sont, pour ainsi dire, inutilisables, à cause de la confusion qui y règne au sujet des diverses expressions qui ne sont pas les équivalents du domicile, mais qu'on paraît traiter comme tels (1).

Le Code Bustamante fait appel à la notion du domicile, mais évite d'en donner une définition, en déclarant qu'elle serait régie par la loi territoriale (art. 22). Les délégués à la Conférence de La Haye de 1928, réunis pour compléter les cinq conventions de 1902 et 1905, relatives à la capacité et au droit de famille, en tenant compte de la situation des apatrides et des personnes à double nationalité, se sont mis d'accord pour se référer à la notion concrète de « résidence habituelle », dans la conviction qu'ils ne pourraient rapidement concilier les conceptions nationales divergentes en matière de domicile. C'est pour le même motif que la convention relative aux conflits de lois sur la nationalité élaborée par la Conférence universelle de Codification de 1930 a conféré à la « résidence habituelle et principale » la valeur d'un critère de première ligne au regard des Etats tiers pour apprécier la nationalité

(1) Cf. DE MAGALHAES, p. 43,

d'un individu en possédant plusieurs. Il n'est pas possible de s'inspirer de ces conférences pour édifier une notion de domicile, parce que dans les projets ou conventions établis la résidence, habituelle ou principale, ne joue qu'un rôle supplétif de domicile et n'a été prise en considération qu'à titre « d'appoint » (1).

La Cour permanente de Justice internationale, dans son Arrêt n° 7, a considéré comme « domicile » le lieu où se trouve l'habitation, c'est-à-dire le *domus*, le foyer, alors même que l'élément prépondérant du patrimoine immobilier serait dans un Etat différent :

« Le trait caractéristique du domicile est le fait qu'au point de vue juridique, une personne est rattachée à un endroit déterminé. Cet endroit est normalement — cela résulte du terme même « domicile » — *le foyer, la maison habitée par la personne*. Si un bien-fonds, dans toute son étendue, peut-être considérable, pouvait être considéré comme domicile, la localisation précise des rapports d'une personne, qui constitue précisément l'essentiel du domicile ferait défaut. Il est possible d'avoir plus d'un domicile, mais il est exclu que le même domicile soit en deux endroits, deux communes, voire dans deux pays différents... Les activités et intérêts s'étendent à tout un bien-fonds ou à une pluralité de biens-fonds, *mais la concentration ne peut avoir lieu que dans l'habitation ou, en tout cas, dans un endroit déterminé* (2). »

Dans la dissertation déjà citée de M. Simond nous relevons que :

« Le Tribunal Fédéral (Suisse) attribue plus d'importance au *siège durable des intérêts familiaux* qu'à celui des inté-

(1) Cf. R. CASSIN, p. 124.

(2) Arrêt n° 7, du 25 mai 1926, *Recueil officiel*, série A, p. 79.

rêts économiques ou professionnels. Le lieu où demeure le parentage d'une personne, à la condition qu'elle fasse ménage commun avec lui, détermine le domicile. Cela est vrai même en cas de double résidence, c'est-à-dire si la personne envisagée passe une partie de ses nuits dans la demeure de sa famille, une autre ou la plus grande partie au siège de son activité professionnelle.

« Toutefois ce n'est pas la demeure de la famille qui détermine le domicile du chef de famille. Lorsque celui-ci n'habite pas régulièrement au sein de sa famille, mais n'y passe que de temps à autre quelques jours seulement, de telle sorte qu'il apparaît presque comme y étant en visite, il est domicilié, en droit suisse, au lieu du siège durable et principal de ses intérêts généraux, et sa famille (femme et enfants mineurs) également.

« Les considérations qui précèdent expliquent en particulier un phénomène qui semble avoir parfois désorienté les juristes : *certaines circonstances données constituant un siège durable des intérêts généraux peuvent être considérées comme entraînant le domicile de droit d'une personne, alors que ces mêmes circonstances ne seraient pas déterminantes pour le domicile de droit d'une autre personne* (1). »

Devrait-on établir une classification scientifique des circonstances qui doivent déterminer le domicile dans le cas de telle ou telle personne donnée, suivant sa condition sociale, profession ou autre critère, une sorte de « ventilation » des domiciliés. Par exemple, pour les rentiers, on ne prendrait en considération que le foyer permanent d'habitation, pour quelqu'un exerçant une activité professionnelle, l'endroit où s'exerce cette profession, pour le commerçant, le lieu de son établissement commercial ? (2)

(1) Cf. W. SIMOND, p. 81 et suiv.

(2) Nous ne visons pas ici le domicile commercial que l'on situe

Il ne semble pas qu'on puisse songer sérieusement à établir un tel « inventaire-type » humain et il faudrait laisser la détermination de cette question à l'appréciation de ceux devant qui la question du domicile serait portée.

9. — CRITIQUE DU PROJET DE LA SOCIÉTÉ D'ÉTUDES
LÉGISLATIVES ET PROPOSITION D'ADAPTER, EN LES
RETOUCHANT, LES TEXTES ACTUELS DU CODE CIVIL
SUR LE DOMICILE, POUR SERVIR DE CRITÈRE EN
MATIÈRE DE CONFLITS DE LOIS.

Pour cette raison, nous croyons que la loi doit uniquement s'occuper de fixer des critères, ainsi que le fait l'article 102 du Code civil, servant d'indication à ceux qui sont chargés de l'interpréter et de l'appliquer.

C'est pour cette raison même que nous critiquons la formule finalement adoptée par la Société d'Études législatives. Son article 2, alinéa 2, ne prévoit que le cas d'une *personne exerçant une activité professionnelle*, jointe à la résidence habituelle en France depuis au moins trois ans (1).

Il est très juste que de notre temps l'activité professionnelle est le signe le plus caractéristique de l'emplacement du centre des intérêts économiques (2), car elle occupe un nombre toujours grandissant de personnes des deux sexes et la limite

en droit commercial international, au lieu du principal établissement, par exemple en matière de faillite.

(1) V. *supra*, p. 162.

(2) Cf. E. SELIGMAN, *op. cit.*, p. 512.

d'âge tend à s'éloigner de plus en plus. C'est bien vrai pour une époque où la stabilité des fortunes semble disparaître et où l'activité personnelle est de moins en moins considérée comme une valeur d'appoint. Il est aussi exact que l'activité professionnelle concordera le plus souvent avec le lieu de l'habitation, mais il n'en sera pas toujours ainsi. Autrefois, la présence personnelle d'un individu sur place était nécessaire pour diriger ses affaires, mais de nos jours il arrive fréquemment que les affaires soient confiées à un agent et la plupart du temps il arrive que les affaires sont dirigées par une société dont le siège et les capitaux se trouvent dans un pays différent de celui où les affaires se font (1).

Justement, à ce propos, la rédaction de la formule de l'article 2 du projet n'est pas claire. Que vise-t-on par « exploitation » ou par l'expression « toute autre activité professionnelle » ? Quel sera le cas des administrateurs et directeurs de sociétés, des associés de sociétés en nom collectif, de commanditaires ?

Cet article possède un autre défaut. Il a le tort d'englober dans une même formule le cas du domicile général ou de choix avec des cas de domiciles légaux de dépendance.

Que dire de la condition de durée de 3 ans ? Elle semble servir de critère à la distinction entre résidence temporaire et permanente. Cette condition d'épreuve triennale n'a pas une valeur scientifique, c'est un moyen empirique de fixer un laps de temps minimum au-dessus duquel on commen-

(1) Seligman, p. 555.

cera seulement à tenir compte de l'élément de résidence. A ce titre de pure moyen empirique, la durée de 3 ans paraît être arbitraire et toute autre durée pourrait être préférée. La durée d'un an ne serait-elle pas suffisante, si les éléments de l'établissement principal se trouvent en fait réunis ?

Nous croyons qu'aucun délai de temps ne devrait être exigé pour déterminer l'existence d'un domicile.

10. — NOTION DE « DURABILITÉ ».

C'est ici que nous ferons intervenir une notion, dont nous aurions peut-être dû parler un peu plus tôt. Cette notion est celle de la *durabilité* qui ne doit pas être confondue avec la *durée*.

En critiquant la théorie intentionnelle du domicile, nous n'avons pas entendu contester l'existence dans l'esprit d'un grand nombre de domiciliés de l'élément intentionnel. En fait, dans la grande majorité des cas, le domicile est au lieu où l'individu a son établissement principal et *l'intention de s'établir*. Nous avons nié que cet élément se retrouve dans tous les cas de domicile et que c'est un élément essentiel du domicile. D'autre part, nous l'avons écarté par suite de son caractère trop spirituel et inutilisable en pratique.

Nous prétendons que la notion de la durabilité n'implique pas nécessairement l'intention de s'établir.

Il est vrai que la durabilité est une notion abstraite, mais ce caractère abstrait n'est pas absolu, mais seulement relatif. On peut définir la durabilité

comme étant : la propriété qu'a un *fait* quelconque de remplir les conditions ou de posséder les qualités nécessaires pour durer un certain temps » (1). Ainsi l'établissement principal sera *durable* quand les circonstances concomitantes permettront de supposer qu'il subsistera un certain temps.

« S'il n'y a pas un seul fait qui, pris isolément, constitue une preuve de la durabilité, il n'y en a pas non plus qui, à l'occasion, ne puisse être invoqué pour ou contre elle. La durabilité se dégagera d'une série d'indices, dont le juge appréciera, *in casu*, la valeur. *Les indices les plus importants de la durabilité sont la durée et le but du séjour, le fait d'avoir un permis d'établissement, d'exercer ses droits politiques, de payer l'impôt personnel et l'impôt mobilier au lieu de la résidence, et surtout les deux circonstances ci-dessous.*

« La possession d'un *appartement personnel* est un sérieux indice de durabilité. On peut toutefois vivre d'une façon durable à l'hôtel.

« L'existence d'un *logis stable* où l'intéressé dorme est si générale dans les cas de domicile qu'un auteur a cru pouvoir en faire une condition *sine qua non* de cette notion.

« Cependant la personne qui, désireuse de s'établir à un endroit, passe quelques jours à l'hôtel en attendant d'avoir trouvé un appartement à sa convenance, a certainement un domicile à cet endroit, s'il est le siège de ses intérêts généraux, bien que son séjour à l'hôtel soit purement passager.

« Nous avons vu pour quelle raison le domicile d'une personne se trouve, dans la grande majorité des cas litigieux, au lieu où elle a le siège de ses intérêts et l'intention de s'établir. Nous répétons ici que nous ne faisons abstraction de l'élément intentionnel que dans l'énumération des conditions du domicile. *Nous le conservons comme un des « indices » les plus puissants de la « durabilité »* (2). »

(1) Cf. W. SIMOND, p. 44 et suiv.

(2) Même auteur, p. 48.

On s'explique, donc, que si les circonstances permettent d'établir qu'on se trouve en présence d'un fait de caractère *durable*, la condition de *durée* ne devrait pas, en principe, être exigée. Ainsi, l'établissement principal ou le domicile, même tout récent, peut s'établir *instantanément*, si les circonstances permettent d'affirmer qu'il est destiné à durer. Ainsi, une absence passagère n'est pas incompatible avec la durabilité.

Malgré ce qui vient d'être dit, nous croyons que la condition d'une certaine durée minimum est recommandable pour être prise comme *indice* de la durabilité. Cependant, comme il ne s'agit que d'une question de commodité pratique, nous hésitons à proposer la longueur de temps minimum qui devrait être prise en considération. Peut-être le principe d'une *durée minimum d'un an* pourrait être adopté comme un des indices de la durabilité, car la mesure de temps qu'il traduit sert déjà à beaucoup de fins techniques, par exemple en matière de comptabilité, en matière d'impôts, etc.

11. — NOUVELLE RÉDACTION

PROPOSÉE DES ARTICLES 102 A 105 DU CODE CIVIL.

Pour terminer l'analyse du projet de la Société d'Etudes législatives, nous dirons :

Que la formule actuelle de l'article 102 du Code civil est satisfaisante et peut utilement servir de critère de *domicile* en matière de droit international privé, auquel cette notion doit être réservée ;

Qu'elle peut être appliquée indistinctement aux Français et aux étrangers ;

Que les articles 103 et 104 du Code civil peuvent être éliminés sans grand dommage, puisqu'en fait ils demeurent lettre-morte :

Que l'article 105 devrait être modifié, pour avoir, à peu près, la teneur suivante :

« La preuve de l'existence d'un établissement principal résultera des circonstances, parmi lesquelles l'indice de la durée (de.....) et de la continuité de l'habitation sera à retenir en premier lieu. »

Que le mot « domicile » doit être réservé à l'usage ci dessus et que pour le mot « résidence » on doit se conformer à ce qui se passe en fait et l'appliquer franchement aux matières de droit interne.

Ainsi rédigés ou interprétés (1), les règles actuelles du Code civil correspondraient, semble-t-il, aux nouvelles tendances du droit français, tant interne qu'international, en matière de « domicile ».

Nous avons signalé dans notre Introduction que la notion du « domicile » en France est en période de crise (2), par suite de l'effet de la loi sur la nationalité du 10 août 1927, qui a abrogé la fameuse « admission à domicile » de l'article 13 du Code civil. Comme, d'autre part, on se propose d'étendre le champ d'application de ce critère en matière de droit international privé, il est essentiel de reviser sans tarder le contenu de cette notion et la terminologie juridique y afférente, car l'heure

(1) Nous avons dit *supra*, p. 211, qu'une interprétation doctrinale et jurisprudentielle nouvelle dispenserait de recourir au législateur.

(2) Cf. LEVASSEUR, p. 462.

semble venue de mettre un peu plus de clarté et d'ordre dans une des institutions les plus importantes du droit privé français.

12. — LOI COMPÉTENTE
POUR DÉTERMINER LE DOMICILE.

Nous venons de dire que, dans notre opinion, l'article 102 du Code civil, tel qu'il est actuellement rédigé, doit être appliqué indifféremment au « domicile » des Français, aussi bien qu'au « domicile » des étrangers.

Or, justement, M. Levasseur, l'auteur déjà cité, observe à ce propos que :

« Les auteurs qui ont admis que les étrangers pouvaient acquérir un domicile en France, même s'ils ont fait des restrictions sur la portée juridique du droit ainsi consenti, ont généralement décidé comme une chose toute naturelle que ce domicile s'établissait et se conservait suivant les articles 102 à 110 du Code civil, et les règles du droit commun. La plupart n'ont même pas jugé utile de préciser ce point (1). »

Ceci revient à poser la question du conflit des lois en matière de détermination du domicile et nous oblige à expliquer pourquoi nous avons dit que le critère de l'article 102 du Code civil pouvait s'appliquer aussi bien aux Français qu'aux étrangers.

On a vu dans les pages précédentes que la notion du domicile, quoique sensiblement la même dans la plupart des législations, diffère, cependant, sur certains points. Si cela est exact en ce qui concerne

(1) G. LEVASSEUR, p. 280.

le domicile de choix qui est un fait matériel, cela est, à plus forte raison, encore plus vrai en ce qui concerne les différents domiciles légaux, puisque ce sont des domiciles forcés basés sur des fictions et non pas sur des réalités, c'est-à-dire des domiciles dépendant uniquement de la volonté du législateur. Ces divergences peuvent être des sources de conflits. Le problème se pose, donc, de savoir d'après quelle loi il va falloir déterminer en France le « domicile » d'un étranger établi sur notre territoire.

Nous n'avons pas à exposer ici les différentes théories émises touchant la solution de ce problème : théorie de l'autonomie de la volonté, théorie de la loi nationale, théorie de la *lex fori* (1). D'après cette dernière théorie, qui paraît prévaloir actuellement dans la doctrine et la jurisprudence françaises, ainsi que dans celles des autres pays, il est admis que la loi qui est compétente pour déterminer le domicile d'une personne est la *lex fori*, la loi du tribunal chargé de trancher la question (2). Dans le rapport sur le Domicile fait au Comité des experts pour la codification progressive du droit international près la Société des Nations, M. de Magalhaes admet la théorie de la *lex fori* pour les cas où le domicile à déterminer est dans le pays du juge saisi. Mais lorsqu'il y a lieu de décider si l'individu est domicilié dans des pays différents de celui du tribunal, ce sont les lois de ces pays qu'il y aurait lieu d'appli-

(1) V. S. GRINBERG-VINAVER, in *Rép. de Lapr.*, v^o *Domicile*, nos 75 et suiv. et B. DE MAGALHAES, *op. cit.*, p. 122 et suiv. ; R. CASSIN, p. 22 et suiv.

(2) V. Rapport de M. NIBOYET à la Soc. des Et. législ., *Bulletin*, 1929, p. 324, et *Revue de Lapr.*, 1929, p. 199.

quer. En effet, l'application de la *lex fori* dans des cas pareils peut conduire à des résultats absurdes : celui par exemple d'un tribunal français décidant, d'après la loi française, si un Russe est domicilié en Chine ou au Japon. Il préconise donc l'application générale de la loi du pays où l'on invoque un domicile (1).

M. Levasseur propose un système assez différent de la *lex fori* et qui est très original. Il pose la règle que c'est la loi qui doit déterminer les effets du domicile qui doit également en déterminer le lieu. La détermination du domicile n'est pas un problème qui se suffit à lui-même ; le domicile ne doit pas être considéré indépendamment de ses effets (2). La loi applicable au domicile étant celle qui en régit l'effet, il en résulte une grande variété dans les notions de domicile destinées à satisfaire aux différents buts proposés. La jurisprudence a affecté chacune de ces notions différentes à un usage particulier.

Nous croyons avoir amplement démontré que M. Levasseur fait confusion entre le « domicile » qui doit être unique et les cas d'application de la notion de « résidence », qui est autre chose que le « domicile », tel que nous l'entendons.

Il semble, d'ailleurs, que l'analyse de M. Levasseur « conduit à un véritable paradoxe : celui d'émietter et de réduire à rien, sous prétexte qu'elle est trop difficile à saisir dans ses aspects variés, la notion du domicile général qui repose, pourtant,

(1) Cf. *Rép. de Lapr.*, n° 90 ; B. DE MAGALHAES, *op. cit.*, p. 129.

(2) Cf. G. LEVASSEUR, p. 103.

sur un fait élémentaire et présente en soi un caractère de nécessité, de permanence et d'universalité » (1).

M. Arminjon se déclare partisan du système de la *lex fori* pour déterminer le domicile général, mais il croit qu'il doit être dérogé à cette règle pour les divers domiciles légaux, qui doivent être appréciés suivant la loi nationale des personnes intéressées (2).

Pour terminer l'examen sommaire de ce problème de la loi ayant titre pour déterminer le lieu du domicile, nous allons citer la conclusion sur ce point de M. Niboyet dans son Rapport à la Société d'Etudes législatives, conclusion que nous avons faite nôtre :

« Nous avons déjà indiqué que le projet reconnaît aux étrangers le droit au domicile. Reste à déterminer les conditions de ce domicile. Sur ce point notre législation, jusqu'ici, était muette, et cela se conçoit, puisque seule l'admission à domicile était attributive d'un domicile, au moins d'après la jurisprudence. Dès l'instant où l'étranger peut posséder un domicile, comment va-t-on le déterminer ? C'est une grave question, au sujet de laquelle la commission n'a pas eu d'hésitation. *S'agissant de déterminer le domicile d'un individu en France, seule la loi française est compétente. Un rapprochement vient immédiatement à l'esprit entre nationalité et domicile. L'un et l'autre présentent un caractère politique marqué. Et, de même que seule la lex fori française décide qui est Français, de même la loi française seule peut déterminer qui possède un domicile en France. Comment en serait-il autrement ? C'est, en effet, de ce domicile en France que vont découler de nombreuses*

(1) V. R. CASSIN, p. 26-27.

(2) Cf. « Conflits de lois en matière de domicile », in *Revue de Lapr.*, 1932, p. 613 et suiv.

conséquences dont la plus importante (V. notamment art. 27 Code civil projeté) consiste à soumettre dans une certaine mesure l'état ou la capacité à la loi du domicile. Et ce serait tisser une véritable toile de Pénélope que de s'efforcer, d'une part, de déterminer la compétence de la loi du domicile dans certaines matières, mais d'abandonner à une loi étrangère le soin de décider si elle accepte ou non cette compétence (1). »

Cette solution nous paraît être juste et s'imposer logiquement. Du moment que l'on cherche à faire du « domicile » un principe « d'obédience » aux lois civiles françaises, il est normal que ce soit la loi française qui soit appelée à déterminer si le domicile se trouve en France, c'est-à-dire à déterminer les nombreux et importants effets qui doivent en découler.

La loi française aura d'autant plus de titres à faire valoir, que ses critères de domicile seront mieux posés au point de vue scientifique et rationnel.

13. — CONCLUSION SUR LA POSSIBILITÉ D'UNIFICATION DE LA NOTION DU DOMICILE.

D'ailleurs, nous croyons que si l'on éliminait tout subjectivisme, par l'abolition de l'élément intentionnel, et si l'on précisait la terminologie, on ferait disparaître les causes de la plupart des conflits sur le « domicile ».

Si l'on écarte l'intervention de l'élément psychologique, il semble que « les divergences, qui réellement existent, ne sont pas profondes, ou plutôt ne

(1) V. *Revue de Lapr.*, 1929, p. 198-199.

portent pas sur le fond des choses ; ce sont plus exactement des différences de terminologie, les unes et les autres provenant de ce que la préoccupation des auteurs et même des législateurs nationaux vise presque toujours à l'originalité plus qu'à l'uniformité » (1).

(1) B. DE MAGALHAES, p. 95.

CHAPITRE III

Le domicile en droit fiscal français.

SECTION I. — Introduction.

1. LE DOMICILE EST-IL UNE QUESTION « PRÉJUDICIELLE » DE DROIT CIVIL.

Nous venons de voir que la formule de « domicile » de l'article 102 du Code civil paraît être complètement satisfaisante pour déterminer le domicile de l'étranger en France au point de vue de son rattachement ou de son « obédience » aux lois civiles françaises. En est-il de même de son rattachement fiscal, c'est-à-dire doit-on adopter une formule et une notion différente de domicile pour ce qui concerne son assujétissement à l'impôt personnel sur le revenu et aux droits de succession ?

Nous avons signalé au cours des pages précédentes que la notion du domicile civil des étrangers en France est en période de crise. Du moment que c'est ainsi et que la notion de domicile fiscal, ainsi que nous l'avons indiqué dans notre introduction, doit nécessairement être délimitée par rapport à la notion de domicile civil, ne serait-ce que pour des raisons de terminologie, il semble que le problème du domicile fiscal se trouve aussi affecté par le

bouleversement apporté par la loi du 10 août 1927 dans des notions jusque-là fermement établies.

La question se pose donc de savoir ce qu'est à l'heure actuelle le « domicile fiscal » des étrangers en France et, notamment, si c'est une notion qui s'identifie avec celle de « domicile civil », tout au moins en ce qui concerne les éléments constitutifs de l'un et l'autre domicile.

Lorsqu'on se demande si, pour la détermination du domicile fiscal, on doit se référer au domicile civil, cette question en appelle une autre : une juridiction fiscale doit-elle, en rencontrant dans l'application de la loi fiscale une difficulté relative au domicile, se refuser à trancher cette question et la renvoyer pour solution préjudicielle devant l'autorité judiciaire civile ?

On sait que, d'après le principe de la séparation des pouvoirs, tel qu'il est couramment interprété en France, les juges de l'ordre administratif et de l'ordre civil, sont obligés de surseoir à statuer lorsque, dans un procès soumis à leurs compétences respectives, se présentent des questions dont le contentieux relève des tribunaux de l'autre ordre (1). Par conséquent, lorsqu'une question de domicile se pose devant le Conseil de Préfecture ou le Conseil d'Etat, est-ce que ces juridictions peuvent la résoudre elles-mêmes ou doivent-elles attendre la solution de ce point par les tribunaux civils ?

C'est en ce dernier sens que s'est prononcé le

(1) V. LAFERRIÈRE, *Traité de la juridiction administrative*, 2^e éd., t. I, p. 496 ; J. APPLETON, *Traité élémentaire du contentieux administratif*, n^o 66 ; PLANIOL et RIPERT, t. I, p. 156 et note (1).

Conseil d'Etat dans son arrêt du 23 janvier 1931 (1). Cet arrêt a été diversement commenté. Ainsi l'arrêtiste anonyme du Sirey approuve la décision du Conseil d'Etat et considère que « le domicile visé par l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 doit s'entendre du domicile au sens du droit civil » et qu'il n'est plus à craindre, depuis l'abrogation de l'article 13 du Code civil par la loi de 1927, qu'une telle interprétation restreindrait considérablement le nombre des étrangers imposables en France sur leurs revenus réels. En effet, ajoute le commentateur de cet arrêt, il semble que dorénavant « un domicile de droit puisse être reconnu aux étrangers habitant en France dans les mêmes conditions que les Français, *c'est-à-dire lorsque, conformément à l'article 102 du Code civil, ils ont en France leur principal établissement* ». Ce même point de vue semble être partagé par la *Revue des Impôts* et par L. Bocquet.

M. L. Trotabas qui, comme on le sait, est un défenseur ardent du principe de l'autonomie du droit fiscal (2) ne manque pas de s'élever contre l'introduction en cette matière de la pratique de la question préjudicielle, mais il semble admettre que depuis la loi du 10 août 1927 la notion de domicile

(1) V. D. P. 1932.3.57 et la note de L. TROTABAS ; Sirey 1932. 3.76 et note ; *Revue des impôts*, art. 3709 ; Lucien BOCQUET, *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 4^e éd., 1933, vol. V, p. 24 et 141 ; V. également C. E., 2 déc. 1927, *Gaz. Pal.* 1928.1.32 et *Revue des impôts*, art. 2241.

(2) L. TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de Science et de lég. fin.*, 1928, p. 201-236.

en droit fiscal ne doit plus être détachée du domicile civil aussi nettement que dans le passé.

2. EXAMEN DE LA DOCTRINE DE « L'AUTONOMIE » DU DROIT FISCAL.

Nous croyons qu'il est indiqué de dire ici quelques mots sur la théorie de l'autonomie du droit fiscal, à laquelle il a été fait allusion dans l'Introduction, afin de préciser que, pour élaborer notre notion de domicile fiscal, nous n'entendons subir ni l'influence de ceux qui prétendent asservir le droit fiscal à la stricte censure du droit civil, ni, au contraire, de ceux qui semblent croire que les règles du droit fiscal peuvent s'édifier dans l'entière indépendance de celles du droit civil et en marge de celui-ci, comme si le droit fiscal constituait un domaine n'ayant aucun contact avec les autres disciplines juridiques.

Il est en dehors du plan de cet ouvrage de s'étendre longuement sur la polémique autour du sujet intéressant de l'indépendance du droit fiscal vis-à-vis du droit civil.

Il suffit de renvoyer sur ce point aux nombreux articles de revues et aux notes des arrêlistes (1) et

(1) La théorie, dite de « l'autonomie du droit fiscal », suggérée par certaines études (notamment : Ed. THOMAS, *Des intérêts moratoires en droit fiscal*, in *Revue du droit belge* 1891-1895, p. 354-365, p. 428-432 ; Ch. Ambroise COLIN, note sous Cass. civ. 1^{er} juillet 1925. D. P. 1926.1.19) a été, comme on vient de le dire, précisée et développée surtout par L. TROTABAS dans les deux articles suivants : « Les rapports du droit fiscal et du droit privé. D. H. 1926, *Chronique*, p. 29-32 » et dans « l'Essai sur le droit fiscal » in *Rev. S. L. F.*, 1928, p. 201-236, précité, *Précis de Sc. et de Lég. fin.*, 1933, n^o 349 et suiv. Pour les critiques

de dire quelques mots de la thèse des défenseurs de l'autonomie du droit fiscal, dont M. L. Trotabas est le principal protagoniste.

M. Trotabas signale que l'évolution des doctrines et les mouvements d'idées contemporains sont tout en faveur de la spécialisation des disciplines juridiques. Dans l'ensemble du droit, chaque branche spécialisée tend à s'organiser d'une manière originale, à élaborer, autour d'un « fonds commun » constitué par quelques principes fondamentaux, ses règles et ses principes particuliers. « Et, de même que dans l'organisation romaine, certaines villes de l'Empire étaient dites *autonomes*, parce qu'elles pouvaient se gouverner par leurs propres lois, de même dans l'organisation juridique moderne, lorsque certaines disciplines sont régies par des règles propres, on peut les dire *autonomes* » (1). Parler de l'autonomie du droit fiscal, c'est dire que ce droit, comme le droit administratif, a le pouvoir de régler à sa manière et suivant ses propres besoins, certaines situations juridiques et que, dans le silence des textes fiscaux, on n'est pas obligé d'appliquer la loi civile. Elle ne s'impose pas *a priori* au juge fiscal, auquel il est loisible de l'appliquer ou de ne pas l'appliquer, selon que ses principes correspondent ou non aux propres fins du droit fiscal. Il est donc de la plus grande importance,

de cette théorie V. E. PILON, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, 1929, n° 93 et suiv. ; F. GÉNY, *Le particularisme du droit fiscal*, in *Rev. trim. de droit civil*, 1931, p. 797 et suiv. ; ALLIX et LECERCLÉ, *Les droits d'enregistrement*, 1933, t. I. ; Introduction, p. XVII et suiv.

(1) V. *Précis de Sc. et de législ. financières*, Dalloz, 1933, n° 349.

tant au point de vue théorique qu'au point de vue pratique, de se prononcer nettement sur *l'autonomie du droit fiscal*, sans qu'il importe d'ailleurs d'adopter cette expression, ou toute autre, telle que « spécificité » ou « particularisme », que l'on doit tenir pour similaire si l'on s'accorde sur l'essentiel de cette analyse.

La thèse de l'indépendance de la loi fiscale vis-à-vis de la loi civile a également été soutenue par la jurisprudence. Ainsi le 23 mars 1840 la Cour de cassation a rendu, en matière de droits de succession, un arrêt souvent confirmé, dans lequel elle dit notamment ceci :

« Pour asseoir les bases du tarif de la perception de l'impôt, le législateur n'a pas pris en considération les théories et définitions du droit civil et les divers caractères que ce droit imprimait aux divers actes de libéralité ; il ne s'est arrêté qu'à ces deux grandes circonstances : la transmission actuelle des objets donnés, ou la transmission éventuelle et subordonnée à l'évènement du décès d'une des parties ; au premier cas, il a appliqué la perception immédiate du droit proportionnel sur l'acte même de donation et d'après les règles qu'il a tracées à cet égard, pour le second il a établi un droit de mutation qui ne serait perçu qu'à l'époque du décès à l'évènement duquel la transmission définitive de propriété était subordonnée, et d'après les règles propres aux mutations par décès (1). »

En ce qui concerne la jurisprudence récente, on fonde également la thèse de l'autonomie sur les conclusions du commissaire du Gouvernement, M. Corneille, dans une affaire soumise au Conseil

(1) Cass. civ., 23 mars 1840, Sirey 1840.1.333.

d'Etat le 21 janvier 1921 : « Qu'est-ce en effet qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit, telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit et dans ces états de fait elle fait un départ entre ce qui tombera sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper » (1). Ces conclusions de M. Corneille reviennent à dire que les administrations fiscales sont faites pour percevoir l'impôt et non pour dire le droit. Cette constatation d'une vérité évidente suffit à expliquer nombre de solutions admises en droit fiscal (2), mais ne peut pas servir d'appui philosophique à la thèse de « l'autonomie ».

La thèse de « l'autonomie du droit fiscal » a été battue en brèche par divers auteurs et, notamment, par M. le doyen Gény, dans son article précité. On a vu que, pour M. Trotabas, les expressions « autonomie » d'une part, et « spécificité » ou « particularisme », d'autre part, étaient des dénominations similaires. M. Gény est d'un avis contraire et attache une valeur différente aux mots « autonomie » et « spécificité » ou « particularisme ». Il considère que ces trois expressions ont chacune un sens différent. Il est d'abord faux de parler de « l'autonomie » du droit fiscal, si l'on veut dire par là que le droit fiscal trouve sa loi en lui-même et

(1) V. C. E., 21 janvier 1921. D. P. 1922.3.36.

(2) Cf. ALLIX et LECERCLÉ, Introduction, p. XX.

en lui seul, qu'il se la fait, sinon sans se soucier du reste, à tout le moins suivant sa nature et ses visées propres, se résumant dans ce qu'on place sous le vocable de « fiscalité ». M. Génv observe que le droit fiscal « doit nécessairement s'appuyer au droit civil et savoir en tirer parti. Non pas qu'il soit positivement subordonné, encore moins qu'il soit dominé par lui. Cette prétendue hiérarchie ne signifie rien. Il suffit d'observer que le droit fiscal se construit sur une armature sociale, bien antérieure à lui, bien plus naturelle que lui, qui est tout artifice, et que cette armature sociale comprend, pour une grande part, une armature juridique, à laquelle s'étaient nombre de prescriptions fiscales » (1). M. Génv conclut que les deux disciplines ne doivent pas s'opposer, mais doivent collaborer l'une avec l'autre, chacune suivant ses visées propres. En vue d'assurer cette collaboration, il propose de substituer à l'illusion dangereuse de l'autonomie, qui ne peut conduire qu'au désordre et à l'anarchie, une autre notion, celle du « particularisme » du droit fiscal, qui trouve son principe et sa raison d'être dans l'objet même de ses prescriptions. Cette notion n'est pas à confondre avec le terme « spécificité », qui veut dire tout simplement que les règles du droit fiscal comportent des règles propres ayant un objet distinct des règles du droit civil. C'est une vérité banale qui s'impose, mais qui n'a d'autre valeur que celle d'un simple truisme.

La critique de la théorie de l'autonomie a été

(1) Cf. F. GÉNV, *op. cit.*, p. 833.

reprise tout récemment par d'autres auteurs. MM. Allix et Lecerclé, après avoir adressé des reproches à la conception étroitement civiliste de certains auteurs, dont la tendance à annexer purement et simplement le droit fiscal au droit civil a provoqué les exagérations, en sens contraire, des adeptes de la nouvelle théorie de l'autonomie du droit fiscal, font les observations suivantes en ce qui concerne cette dernière théorie :

« Quand on cherche à la serrer de près et à la réduire à ses éléments essentiels, on s'aperçoit, malgré le talent avec lequel l'ont défendue certains de ses partisans, qu'elle revient à dire que le droit fiscal n'est pas la même chose que le droit civil et qu'on ne saurait les confondre, pas plus qu'on ne doit confondre le droit constitutionnel et le droit commercial, ou le droit maritime et le droit pénal. Elle se résume finalement en une vérité de M. de la Palisse. Emprisons-nous d'ajouter que cette vérité n'était pas inutile à rappeler, puisque, précisément, les spécialistes de l'Enregistrement ne l'avaient pas aperçue. C'est toutefois, en soi, une vérité modeste. Le danger est précisément d'en surestimer la valeur et la portée et d'en dégager des conséquences qu'elle ne comporte pas (1). »

La notion d'autonomie du droit fiscal revient toujours à cette idée exacte que le droit fiscal, ayant un objet distinct, doit comporter des règles propres et qu'il existe une technique fiscale à la disposition de laquelle il est indispensable de mettre des moyens appropriés. Le droit civil fixe le statut des personnes et des biens et le régime des obligations, tandis que le droit fiscal fixe le statut

(1) V. ALLIX et LECERCLÉ, Introduction, p. XVII.

de l'impôt. Ce sont des domaines différents qu'il ne faut pas confondre. Il est très admissible que la loi fiscale ne concorde pas rigoureusement avec la loi civile, parce qu'elles ne se placent pas au même point de vue, mais l'indépendance du droit fiscal n'en a pas moins des limites. Sa liberté ne va pas jusqu'à enfreindre les règles de la logique juridique et les principes généraux du droit. En effet, à la base de toutes les branches du droit, existe un « fonds commun » de principes et de notions qui s'imposent à toutes, parce qu'ils sont fondés sur des éléments objectifs. Le droit fiscal ne peut être autorisé à bouleverser toutes les notions, à renverser toutes les catégories économiques et juridiques et « ne saurait donner aux notions juridiques consacrées une autre acception que celle qui est communément admise » (1).

Pourtant, si le droit fiscal est obligé de se référer au droit civil, ce ne doit être qu'au droit civil actuel, c'est-à-dire aux règles de droit commun en vigueur au moment où se pose le problème fiscal et non pas à celles qui existaient auparavant (2).

De ce qui précède, il se dégage la conclusion qu'il n'existe pas de primauté du droit civil vis-à-vis du droit fiscal ou inversement. Les deux disciplines, comme le dit M. Gény, « ne doivent pas s'opposer, mais doivent collaborer l'une avec l'autre ». C'est cette idée même que nous exprimions dans notre Introduction, en disant que « Les étiquettes de droit civil, commercial, fiscal, etc. n'érigent pas ces

(1) ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, Introduction, p. XXIV.

(2) Cf. E. PILON, *op. cit.*, p. 55, n° 107.

divisions scientifiques en entités indépendantes les unes des autres et régnant d'une façon souveraine chacune dans son domaine, sans égard pour ce qui se passe chez le voisin » (1).

Collaborer veut dire se rendre appui mutuel dans la tâche commune de l'élaboration de règles de droit appropriées aux conditions de la vie moderne. Cette entraide fraternelle, au contraire d'une opposition ou d'une antinomie, n'exclut pas l'interpénétration ou l'influence réciproque (2). Nous allons donc passer à l'examen de la notion de domicile en droit fiscal pour voir dans quelle mesure elle devrait être indépendante de la notion civiliste et si l'une ou l'autre, ou toutes les deux, ne pourraient pas bénéficier des résultats de l'expérience acquise dans chacune de ces deux branches du droit.

3. — OBSERVATIONS SUR LES SOURCES POSITIVES DU DROIT FISCAL.

En étudiant la notion du domicile en droit fiscal, nous suivrons, à peu de choses près, la même méthode que dans la partie civile de notre thèse, c'est-à-dire nous examinerons, tour à tour, les textes législatifs, les opinions des maîtres du droit fiscal et les décisions de la jurisprudence fiscale. A l'examen de ces sources du droit, il nous faudra joindre l'analyse de la doctrine administrative, telle qu'elle se manifeste dans les instructions

(1) V. *supra*, p. 9.

(2) Cf. pour l'influence du droit fiscal sur le droit civil, A. WAHL, *Traité de droit fiscal*, 1902, t. I, Introduction, p. XVI et suiv.

et circulaires de l'administration et dans les réponses ministérielles. En effet, l'examen de la théorie administrative s'impose, parce qu'en matière de domicile fiscal, il ne s'agit pas seulement de situer l'individu au point de vue de ses rapports avec le milieu social, avec les tiers, mais également de préciser son rattachement à une puissance fiscale donnée, à l'Etat qui prélève l'impôt. L'Etat est, lui aussi, un « tiers » intéressé. Cependant, l'intervention de l'intérêt de la puissance publique ne doit pas s'effectuer d'une façon arbitraire. Certains principes doivent présider à la levée de l'impôt personnel et global sur les étrangers se trouvant dans les limites du territoire. Comme il a été indiqué dans la partie théorique, l'installation de l'étranger doit correspondre à certaines conditions faisant ressortir son rattachement plus ou moins complet à l'Etat qui prétend le frapper de l'impôt à titre d'allégeance fiscale. Ainsi, on ne songerait pas à imposer les étrangers voyageurs ou touristes, se trouvant dans le pays momentanément, de passage ou « en transit ». Ne serait pas non plus suffisante pour justifier le prélèvement de l'impôt global sur le revenu, l'installation d'un étranger d'une certaine durée, mais provisoire et purement temporaire, qui n'est pas destinée à durer. Il faudrait donc un établissement durable, correspondant à certaines conditions de permanence, à la présence dans l'Etat de l'allégeance d'un centre durable de l'existence sociale et économique de l'individu, conditions dont l'ensemble forme la notion de « domicile fiscal », au sens vulgaire du mot, et que

nous nous proposons de préciser au point de vue scientifique et technique.

Le droit fiscal positif français nous fournit tous les éléments nécessaires pour ce travail d'analyse et de classement, car on y rencontre un vocabulaire où apparaissent tous les mots courants se rapportant à la présence des étrangers en France au point de vue de la durée et du rattachement au territoire français, tels que *domicile de droit*, *domicile de fait*, *résidence habituelle ou permanente*, *résidence tout court*, *séjour*, *habitation*, etc... Ces mots, nous les avons déjà passés en revue dans la partie théorique et nous connaissons la valeur technique qu'on doit leur attacher. La présence en droit fiscal français de plusieurs de ces termes s'explique par le fait que ce droit n'a pas pu se calquer sur le droit civil tant pour des raisons proprement fiscales qu'à cause de la physionomie, très particulière, que la notion du domicile possédait en droit civil, jusqu'à la promulgation de la loi du 10 août 1927. Le droit fiscal, beaucoup plus réaliste que le droit civil, comptant davantage avec la réalité qu'avec la fiction, a été obligé de se forger un vocabulaire, souvent en marge et en dehors des notions ayant cours en droit civil.

Après ces quelques considérations générales, nous allons passer à l'examen du fonctionnement de la notion du « domicile », *lato sensu*, dans le mécanisme des impôts français, mais en faisant l'observation préliminaire que l'examen se bornera à l'impôt général sur le revenu, à certains impôts cédulaires et aux droits de succession. On laissera

de côté les impôts où la notion de personnalité ou de capacité n'intervient pas et ceux qui ne peuvent pas nous fournir une formule de domicile, parce que l'assiette de l'impôt y est déterminée, en droit français, par d'autres critères.

En ce qui concerne l'examen des textes législatifs, nous ferons observer que parallèlement et comme s'ils faisaient corps avec eux, nous analyserons certains textes issus de l'administration, tels que les Instructions générales et les circulaires. Quoique ces textes ne fassent que traduire la thèse de l'administration et ne soient pas des décisions exécutoires, on peut, à certains points de vue, les rapprocher des décrets gouvernementaux rendus en application des lois fiscales. D'abord la thèse administrative ne manque pas d'avoir une certaine influence persuasive du fait qu'elle émane de l'autorité qui est chargée d'appliquer l'impôt (1), mais en outre, et surtout, ces textes administratifs sont élaborés au sein de l'administration par des rédacteurs qui sont des juristes avertis et qui tiennent compte non seulement des intérêts du fisc, mais également des enseignements de la pratique et des directives de la jurisprudence fiscale, qui s'y trouve souvent incorporée. Par conséquent, ces textes administratifs font, en quelque sorte, fonction de législation complémentaire ou interpréta-

(1) D'après la jurisprudence, une circulaire ou instruction ministérielle ne peut lier que les fonctionnaires subordonnés au ministre, mais ne peut pas lier les particuliers et les juges n'ont pas à les prendre en considération. V. BECQUET, *Répert. de droit administratif*, v^o *Contentieux*, n^o 350 ; R. S. 1922.363, 364.

tive de la loi écrite et il est tout à fait indiqué de les consulter simultanément avec les textes législatifs, dont ils sont destinés à combler les insuffisances pratiques et les nombreuses lacunes.

SECTION II. — Impôt général sur le revenu.

1. — GÉNÉRALITÉS.

L'impôt général sur le revenu qui a été créé par la loi du 15 juillet 1914 est, par sa nature, un impôt essentiellement personnel. C'est l'impôt qui considère le plus près et de la manière la plus complète la capacité contributive véritable du contribuable, en vue de réaliser la taxation la plus adéquate possible de ses facultés effectives globales. Modéré dans son taux, il a surtout été envisagé comme un correctif, ou un supplément des autres impôts cédulaires sur les revenus. C'est un impôt personnel et de superposition. Seul il constitue une application logique des principes démocratiques en matière de fiscalité : progression, discrimination, exemption du minimum d'existence.

Puisqu'il est assis sur les personnes, le « domicile » joue un rôle capital pour la détermination du contribuable. En second lieu, le « domicile » permet de déterminer les conditions d'assiette de l'impôt, qui sont différentes pour les contribuables « domiciliés » en France et pour ceux qui ne le sont pas. Cette différence réagit aussi sur l'obligation de la déclaration. Enfin, le « domicile » détermine le lieu d'imposition.

Par conséquent, les textes qui parlent du domicile l'envisagent à ce triple point de vue et c'est d'après lui aussi que se trouvent réparties les diverses formules de « domicile » dans la loi fondamentale de 1914 et dans le décret de codification du 15 octobre 1926.

2. — TEXTES LÉGISLATIFS ET ADMINISTRATIFS.

Examinons d'abord les formules de « domicile » qui l'envisagent comme moyen de détermination du contribuable :

L'article 72 du décret de codification a la teneur suivante :

« L'impôt général sur le revenu est dû, au 1^{er} janvier de chaque année, par toutes les personnes ayant en France une *résidence habituelle*.

« Sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui y possèdent une *habitation à leur disposition* à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année (Loi du 15 juillet 1914, art. 6).

« Sont également considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui, sans y disposer d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en France le *lieu de leur séjour principal* (Loi du 29 avril 1926, art. 6) (1). »

(1) V. *Jurisclasser fiscal*, t. I, texte du Décret de codification du 15 oct. 1926 mis à jour et la table de concordance avec les art. des lois codifiées. Pour le texte de la loi du 13 juill. 1914 et pour un résumé des débats parl. v. D. P. 1916.4.27 et suiv. ; Sirey, *Lois annotées*, 1916-1920, p. 51 et suiv.

L'administration a précisé le sens des dispositions législatives dans diverses instructions, dont la dernière en date est du 31 janvier 1928 (1).

274. De la condition de résidence habituelle (L. C., art. 72).

« L'impôt général sur le revenu est dû chaque année par les personnes ayant en France au 1^{er} janvier une résidence habituelle, quand le revenu global dont elles disposent n'est pas inférieur au chiffre prévu par la loi.

« La condition de *résidence habituelle*, indispensable pour légitimer l'application de l'impôt, est remplie sans contestation possible par tous les contribuables qui ont fixé leur *domicile réel* en France.

« Quant aux personnes *domiciliées* soit à l'étranger, soit dans les colonies ou protectorats, elles doivent être aussi considérées comme possédant en France une résidence lorsqu'elles y ont une *habitation à leur disposition*, pourvu que leur installation présente un caractère suffisant de permanence.

« Ainsi le propriétaire ou l'usufruitier d'un immeuble affecté en tout ou partie à son usage privé se trouve dans le cas d'être assujetti à l'impôt, même s'il n'occupe pas d'une façon effective le logement qu'il s'est réservé.

« La location d'un même logement ou de plusieurs logements successifs pendant une période ininterrompue d'une durée au moins égale à une année constitue également le fait habituel de nature à justifier une imposition.

« On doit, en outre, considérer comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui, sans y disposer d'une habitation dans les conditions de permanence ci-dessus indiquées, ont, néanmoins, en France, le lieu de leur *séjour principal*. Les personnes qui se trouvent dans ce cas, même si elles vivent à l'hôtel, en pension de famille

(1) Comp. les art. 274 et 275 de l'Instruction du 31 janvier 1928 avec les art. 2 et 3 de l'Instruction du 5 avril 1916 dans D. P. 1916.4.73.

ou en meublé, même si, au 1^{er} janvier, elles voyagent à l'étranger, sont donc passibles de l'impôt au même titre que celles qui disposent en France d'une habitation louée à l'année.

« Par contre, l'impôt n'atteindra pas les personnes qui, périodiquement, passent en France plusieurs semaines ou même plusieurs mois sans conserver la disposition d'une habitation dans l'intervalle de leurs séjours, si, d'ailleurs, elles n'ont pas coutume de faire de notre pays le *lieu principal de leur existence*.

« Les personnes qui n'ont pas en France de résidence habituelle au sens des dispositions légales, encore bien qu'y possédant des propriétés ou exploitations productives de revenus, ne sont pas davantage passibles de l'impôt.

« 275. — La règle suivant laquelle l'imposition est subordonnée à la possession d'une résidence habituelle en France ne comporte aucune distinction tirée de la nationalité des intéressés. Les mêmes principes sont applicables aux Français et aux étrangers (1). »

En ce qui concerne la notion de *séjour principal*, introduite par l'article 6 de la loi du 29 avril 1926, elle se trouve précisée ainsi qu'il suit dans la Circulaire n° 1472, page 41 :

« Le fait d'avoir en France le lieu de leur *séjour principal* doit faire considérer les personnes visées comme y possédant leur *domicile de fait*. Il en résulte que ces personnes devront être soumises à l'impôt général suivant les règles applicables à tous les contribuables domiciliés en France, c'est-à-dire d'après l'ensemble de leurs revenus sans distinction d'origine (2). »

(1) V. texte de l'Instruction du 31 janvier 1928 dans le *Jurisclasser fiscal*, vol. I, div. I B, p. 73.

(2) V. *Bulletin des contributions dir.*, 1926, p. 709.

Voyons maintenant les formules de « domicile » qui le considèrent au point de vue de la détermination de l'assiette de l'impôt :

L'article 80 du décret de codification décide que :

« En ce qui concerne les personnes *non-domiciliées* en France, mais y possédant une ou plusieurs *résidences*, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt (Loi du 15 juillet 1914, art. 11 » (1).

La raison d'être de cette disposition est exposée de la manière suivante dans les débats parlementaires :

« M. le ministre des Finances : ... ce sont les personnes *non-domiciliées* en France, de nationalité française aussi bien qu'étrangère, qui seront soumises à un régime spécial, dans les conditions qu'indique l'article 13, *in fine* (l'art. 11 de la présente loi). Il est évident que l'on ne peut pas demander à une personne *non-domiciliée* en France *et qui ne réside que temporairement* dans notre pays de faire la déclaration de son revenu, et que l'on ne peut pas songer à l'imposer pour la partie de ce revenu qu'elle consomme à l'étranger. On a donc été obligé d'avoir recours à un forfait qui, comme tous les forfaits, est, dans une certaine mesure, arbitraire. On a pensé que la personne *non-domiciliée* en France, mais qui possède, cependant, dans notre pays, une *résidence*, dont elle est propriétaire ou locataire et où elle vient passer périodiquement une saison, pouvait être considérée comme consommant en France un revenu correspondant à sept fois la valeur locative de cette résidence...

(1) V. *Jurisclasseur fiscal*, vol. I, Div. C², p. 14.

« Remarquez, d'ailleurs, qu'il y a encore une distinction à faire pour les étrangers. S'il s'agit d'un étranger qui, en France, exerce une profession lucrative, il est tout à fait naturel de lui demander, pour le revenu correspondant à cette profession, un impôt établi dans les mêmes conditions que pour les nationaux. S'il s'agit simplement d'étrangers qui, sans exercer aucune profession en France, *se bornent à y résider pendant une partie de l'année*, alors, d'une façon forfaitaire, leur revenu imposable est évalué à sept fois la valeur locative de leur résidence. C'est un forfait, c'est entendu, mais un forfait au moyen duquel on a voulu concilier à la fois les intérêts du Trésor français avec le désir de ne pas éloigner les étrangers. J'ajoute que, lorsque ceux-ci viennent vivre en France sous la protection des lois françaises, il est bien naturel qu'ils prennent leur part des charges qu'impose à l'Etat le devoir d'assurer à tous, ceux qui résident sur le sol français une égale protection de leurs personnes et de leurs biens (1). »

L'article 80 du décret de codification est commenté comme suit dans l'Instruction de 1928 :

« Du revenu imposable des personnes non-domiciliées en France (L. C., art. 80).

313. — « Les personnes qui, *sans être domiciliées* en France, y possèdent une *résidence habituelle*, sont, comme on l'a précédemment exposé (I, art. 274), passibles de l'impôt général ; mais elles sont placées sous un régime spécial et l'impôt dont elles sont redevables n'est plus établi, comme pour les autres contribuables, d'après le montant total de leur revenus sans distinction d'origine.

« Leur revenu imposable, sous réserve de l'exception indiquée à l'article suivant, est forfaitairement fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de *l'habitation* ou des diverses *habitations* dont elles disposent en France.

(1) V. J. O. du 5 juill. 1914, Sénat, p. 1039 et D. P. 1916.4.37.

« La valeur locative à retenir dans la circonstance est la valeur locative réelle au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Si le contribuable est locataire, c'est, en principe, le prix du loyer qui sert de base au calcul du revenu forfaitaire. S'il s'agit d'une habitation louée en meublé, il est tenu compte de la valeur locative que comporterait l'appartement dégarni de meubles. Si le contribuable est propriétaire de sa résidence, la valeur locative en est déterminée par comparaison avec celle des habitations similaires louées dans les conditions normales.

« On doit, dans tous les cas, envisager la *résidence* dans son ensemble, et non pas seulement l'habitation proprement dite. En particulier, lorsqu'un parc d'agrément attenant à l'habitation forme avec celle-ci les éléments constitutifs de la résidence, il convient d'en faire état pour l'évaluation de la valeur locative de cette résidence (Arrêt du 15 février 1924 : C. E. n° 76264, R. O. n° 4954).

« Par ailleurs, le montant du forfait basé sur la valeur locative constitue le chiffre même du revenu imposable et aucune charge (intérêts de dettes, impôts, etc.) ne peut en être déduite (Arrêt du 20 janvier 1922 : C. E. n° 67320 et 67321, R. O. n° 4770).

314. — « Le régime du forfait qui vient d'être exposé ne trouve plus son application lorsque les personnes envisagées jouissent de revenus ayant leur source en France (propriétés, exploitations, professions) et atteignant un chiffre plus élevé que celui du forfait tiré de la valeur locative de leurs habitations.

« Dans ce cas, le montant net des revenus d'origine française est substitué à l'évaluation forfaitaire comme base de l'impôt.

« Le revenu global imposable est, alors, déterminé conformément aux règles générales applicables respectivement à chacune des catégories de revenus et sous déduction éventuelle des charges supportées en France par le contribuable, savoir : les impôts directs, les sommes payées en France à titre d'intérêts de dettes ou arrérages

de rentes obligatoires et les pertes éprouvées dans l'exploitation d'entreprises sises en France.

315. — « Pour l'application des dispositions dont il vient d'être question, le *domicile* doit s'entendre du *domicile réel* ou *de fait*, constitué par l'*établissement principal*, abstraction faite de la nationalité des intéressés.

« Ces dispositions régissent donc, d'une manière générale, la situation fiscale de tous les contribuables, français comme étrangers, qui, ayant hors de France leur *habitation principale*, ne possèdent dans notre pays qu'une *résidence secondaire* (1).

« Pour ce qui est du territoire de la Sarre, la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922, dont il a été question plus haut (I, art. 177), stipule (art. 1^{er}) que les contribuables ne peuvent être soumis aux impôts dus en raison du domicile ou de la résidence habituelle que dans celui des deux pays où ils possèdent leur domicile, ou, à défaut de domicile, dans le pays où ils peuvent être considérés comme ayant leur résidence habituelle. Il en résulte, ainsi que le précise, du reste, le deuxième alinéa de l'article 1^{er} de la convention, que les personnes ayant en Sarre leur domicile ou leur résidence habituelle, ne sont pas susceptibles d'être soumises à l'impôt général en France du fait des résidences secondaires dont elles y disposent (2). »

Enfin, la formule employée pour la détermination du lieu d'imposition est la suivante :

(1) « *Les étrangers, admis ou non à domicile*, sont donc impossibles d'après l'ensemble de leurs revenus sans distinction d'origine, au même titre que les Français se trouvant dans le même cas, lorsqu'ils ont en France leur *résidence unique* ou leur *habitation principale*. »

(2) V. *Jurisclasseur fiscal*, vol. I, Div. IB, p. 85 ; comparer les articles 313 à 315 de l'Instruction du 31 janvier 1928 avec l'article 23 de l'Instruction du 5 avril 1916 dans D. P. 1916.4.76.

Article 75 du décret de codification :

« Si le contribuable a une *résidence unique*, l'impôt est établi au lieu de cette résidence.

« Si le contribuable possède *plusieurs résidences*, il est assujetti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son *principal établissement* (L. du 15 juill. 1914, art. 7). »

L'Instruction du 31 janvier 1928 précise ainsi la portée de la loi :

« Art. 281. — L'impôt général ayant pour base le revenu global des assujettis, ne peut donner lieu qu'à une cotisation unique pour chacun d'eux.

Cette cotisation est établie dans la commune où *réside* le contribuable, quand il n'a d'*habitation* que dans une seule commune.

Quand, au contraire, le contribuable a plusieurs *habitations* dans des localités différentes, il est imposable dans la localité où il est réputé posséder son *principal établissement*. Pour la fixation du lieu du principal établissement, la jurisprudence relative à l'imposition de l'ancienne taxe personnelle peut fournir d'utiles indications, en ce qui concerne les contribuables ayant leur *domicile réel* en France. Pour les autres contribuables, c'est l'*habitation où ils séjournent le plus souvent* qui, d'une façon générale, doit être retenue pour l'assiette de l'impôt comme étant celle où se trouve leur *principal établissement*.

Au surplus, le lieu d'imposition ne présente qu'une importance secondaire en matière d'impôt général sur le revenu, étant donné qu'il n'exerce aucune influence sur la quotité de l'impôt et que celui-ci ne comporte ni addition, ni prélèvement au profit des budgets locaux. Aussi l'imposition pourra-t-elle être le plus souvent établie dans la commune indiquée par le contribuable lui-même comme étant celle de son domicile, lorsqu'il aura produit la déclaration qu'il est appelé à souscrire (1). »

(1) V. *Jurisclasseur fiscal*, vol. I, Division IB, p. 75 ; comp.

3. — DOCTRINE.

Voyons d'abord comment ces dispositions législatives ont été interprétées par les auteurs et quel est pour eux la notion de « domicile fiscal ».

Voici ce qu'en pense M. le doyen Allix dans son *Traité de Science des Finances* :

« Les règles générales d'imposition dont nous avons pris connaissance ne pouvaient être appliquées aux personnes françaises ou étrangères qui, soumises à l'impôt parce qu'elles ont une *résidence habituelle* ou leur *séjour principal* en France, *n'y sont pas domiciliées*. Cette situation qui suppose qu'elles ont à l'étranger le centre de leur fortune et de leurs affaires rend impossible l'usage des procédés habituels de détermination du revenu, dont les sources ne peuvent être contrôlées par le fisc. Aussi a-t-il fallu se rabattre sur la méthode des signes extérieurs (1). »

Le même auteur, en collaboration avec M. Lecerclé, expose ce qui suit dans son traité de *L'Impôt sur le Revenu* (2) :

« La condition de *résidence habituelle*.

La loi (art. 6 § 1^{er}) exige la *résidence*, mais non le *domicile*. La condition de résidence est indispensable. Cette règle doit s'entendre de la façon suivante : *si le contribuable a en France à la fois son domicile et sa résidence qui, en fait, la plupart du temps, se trouveront au même lieu, mais pourraient cependant être distincts, la résidence,*

l'art. 281 de l'Instr. de 1928 avec l'art. 7 de l'Instr. de 1916. D. P. 1916.4.73.

(1) V. E. ALLIX, *Traité elem. de Sc. de fin.*, p. 724.

(2) V. ALLIX et LECERCLÉ, *op. cit.*, 1926, t. 2, p. 107 et suiv., 220-221.

au point de vue fiscal, se confondra avec le domicile ; c'est au lieu du domicile que l'impôt sera établi. Mais si le contribuable a son domicile hors de France et sa résidence en France, cette résidence suffira à le rendre imposable. On parle ici de l'assujettissement à l'impôt, car on verra plus tard qu'en ce qui concerne le mode d'évaluation du revenu imposable, le fait qu'on a son domicile en France, ou simplement sa résidence, entraîne des différences très importantes.

La résidence suppose une installation à usage d'habitation ; par conséquent, le fait d'avoir en France simplement des bureaux ou d'y posséder des exploitations ne suffit pas à rendre imposable à l'impôt général.

Cette résidence doit être fixée en France, ce qui exclut l'Algérie, les colonies et les pays de protectorat. L'Algérie, d'ailleurs, a son système propre d'impôt sur le revenu.

En outre, la résidence doit être habituelle ; des touristes étrangers, qui viennent passer un mois de vacances en France, ne sauraient évidemment être assujettis à l'impôt général, du fait qu'ils se trouvent dans notre pays au 1^{er} janvier. »

« Critérium légal de la résidence habituelle.

Comme il était assez délicat d'apprécier quand il y avait ou non résidence habituelle, le législateur a pris soin de fournir le critérium (V. l'art. 6, § 2 de la loi du 15 juillet 1914, et l'art. 72 du Décret de Codification) ».

« Mais peut-on considérer comme imposable le contribuable qui, bien qu'habitant d'une façon continue la France, n'y possède cependant pas de résidence en propre ? Cette question doit être réglée par l'affirmative, dès lors que l'intéressé possède en France son domicile : tel est le cas, par exemple, du fonctionnaire qui n'a pas d'habitation personnelle et qui est logé, soit chez des amis, soit dans sa famille. Pour les contribuables domiciliés, l'habitation effective et continue en France suffit à justifier l'imposition, même si ces contribuables ne possèdent pas une résidence remplissant les conditions prévues par

l'article 6, § 2, de la loi. C'est dans ce sens qu'il faut entendre l'article 157 de l'Instruction générale du 30 mars 1918 qui dit que « la condition de résidence habituelle, indispensable pour légitimer l'application de l'impôt, est remplie sans contestation possible par tous les contribuables qui ont fixé leur *domicile réel* en France. »

« Mais il faut bien souligner, par contre, que la seule possession en France d'un domicile légal, simple attache nominale non accompagnée soit de l'habitation effective, soit de la disposition d'une résidence habituelle, ne peut entraîner l'imposition. »

En définitive, il semble qu'on doive attribuer la portée suivante à l'article 6 de la loi : pour être imposable, il est nécessaire que le contribuable ait non pas son domicile *légal*, mais une résidence habituelle en France. Doivent être considérés comme remplissant cette condition, tous les contribuables qui ont leur domicile en France et qui y résident d'une manière continue, lors même que cette résidence ne répond pas aux exigences du 2^e paragraphe de l'article 6. Doivent, en outre, être considérés comme imposables les contribuables non domiciliés en France, mais à la condition qu'ils y disposent d'une installation permanente et personnelle dans les conditions prévues à l'article 6, § 2. Par contre, ne sont pas imposables les contribuables qui, bien qu'ayant leur domicile légal en France, habitent l'étranger sans avoir conservé sur notre territoire une résidence à leur disposition. »

Plus loin les auteurs expliquent que l'expression *non-domiciliés* en France, employée par l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 80 du décret de codification) et rendant applicable dans ce cas la taxation d'après le régime forfaitaire, « ne vise que les personnes qui n'ont pas, sur notre territoire, leur *domicile de fait* ; qu'il (art. 11) ne s'applique pas, par exemple, à un étranger qui, *bien que non admis*

à domicile, aurait en France le siège de ses intérêts ou de ses affaires, ou y résiderait d'une façon permanente (1). Au point de vue de l'établissement de l'impôt général, cet étranger doit être considéré comme domicilié et il est, par conséquent, imposable non d'après les règles spéciales de l'article 11, mais, conformément au droit commun, d'après l'ensemble de ses revenus de toute provenance et de toute nature ».

Toutes les notions et définitions ci-dessus sont résumées par ces auteurs dans le Supplément à leur Traité :

« La loi du 15 juillet 1914 subordonnait expressément l'assujettissement à l'impôt général à la condition de *résidence habituelle*. Etaient considérés comme remplissant cette condition :

1^o Les contribuables ayant leur *domicile légal* en France et y séjournant d'une manière permanente ;

2^o Les contribuables même *non domiciliés* en France, mais y ayant le siège de leurs affaires ou de leurs intérêts, ou y résidant d'une façon permanente.

Les redevables appartenant à l'une ou à l'autre de ces catégories étaient imposés sur l'ensemble de leurs revenus nets de toute nature et de toute provenance.

3^o Etaient également imposables les personnes *non domiciliées* en France, mais y possédant une ou plusieurs *résidences secondaires*, à la condition toutefois qu'il s'agit de *résidences habituelles*, au sens de l'article 6, § 2, de la loi. Pour être passibles de l'impôt, les contribuables de cette catégorie devaient donc disposer, à titre de propriétaires ou d'usufruitiers, d'une habitation dans notre pays ; quand ils n'étaient que locataires, il fallait, pour

(1) Cf. Instructions du 30 mars 1918, art. 176 in *Bulletin des Contributions directes*, 1919, p. 32.

justifier l'imposition, que la location fût conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année.

Les contribuables de cette catégorie, qu'ils fussent français ou étrangers, étaient forfaitairement imposés sur un revenu égal à sept fois la valeur locative de leurs résidences en France, à moins que leurs revenus d'origine française ne fussent plus élevés, auquel cas c'était le montant de ces revenus qui servait de base à leur impôt (t. II. 107 et 220).

L'article 6 de la loi du 29 avril 1926, qui a remplacé l'article 7 de la loi du 4 avril précédent, étend à partir de 1927, l'obligation de l'impôt aux personnes qui, sans posséder de résidence habituelle au sens de l'article 6, § 2, de la loi du 15 juillet 1914, ont néanmoins en France le lieu de leur *séjour principal*.

Pour être soumis à l'impôt, il n'est donc plus nécessaire d'être propriétaire en France d'une habitation, ou d'y occuper une installation à titre de locataire, pour une période d'au moins un an : il suffit de *séjourner principalement, c'est-à-dire pendant la plus grande partie de l'année, dans notre pays. Un séjour continu d'au moins six mois, ou plusieurs séjours dont les durées totalisées excéderont la moitié de l'année motiveront donc, en principe, l'application de l'impôt.*

Ces dispositions, que le Parlement a principalement votées en vue d'atteindre les étrangers qui passent, en France, la plus grande partie de leur temps, sans y posséder, à proprement parler, d'installation personnelle, seront, est-il besoin de le souligner, d'une application extrêmement difficile.

Les personnes qu'il s'agira d'imposer seront, en définitive, celles qui vivent à l'hôtel ou en pension de famille ou qui habitent en appartements meublés (1). »

(1) V. ALLIX et LECERCLÉ, supplément de 1926 au *Traité de l'impôt sur le revenu*, p. 66-67.

MM. Alix et Lecerclé estiment que les étrangers ayant en France le lieu de leur séjour principal doivent être soumis à l'imposition forfaitaire et non pas globale, mais que, même sur cette base, l'administration sera en face de très grosses difficultés pratiques en ce qui concerne la détermination de la valeur locative et surtout en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt.

« En réalité, le législateur commet une erreur, à notre avis, lorsqu'il prétend adapter les règles des impôts sur les revenus aux personnes sans installation fixe ; une telle adaptation est pratiquement impossible et ne peut avoir que des résultats décevants. Il est bien évident que les personnes que le Parlement prétend atteindre doivent supporter leur part des charges fiscales d'un pays qui leur ouvre la plus grande hospitalité ; mais la solution de ce problème doit être recherchée, selon nous, dans la création d'une taxe globale, simple et forfaitaire, qui se rapprocherait des taxes de séjour déjà existantes, et qui pourrait, semble-t-il, être perçue sans sérieux inconvénients sous la garantie et par l'entremise du bailleur. »

Les mêmes idées, qui concordent aussi, en général, avec la thèse administrative sont exprimées dans le traité de M. Besson (1).

Pas de différence sensible entre les opinions des auteurs précédents et celle de M. Trotabas (2) ou celle de M. Camille Rosier (3).

(1) Cf. E. BESSON, *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, 4^e éd., 1927, nos 594-595 et 693 et suiv.

(2) V. L. TROTABAS, *Précis de Science et Lég. financières*, 1933, nos 309 et 319.

(3) V. C. ROSIER, in *Revue des contributions*, 1928, p. 53 *in fine*, p. 54.

M. Germain Watrin (1) et M. Jacques Lefebvre (2) paraissent également être d'accord avec la thèse administrative.

Pour tous ces auteurs, pour qu'une personne soit considérée comme ayant en France une « résidence habituelle » au sens de l'article 72 du décret de codification et soit, par suite, passible de l'impôt général, il faut et il suffit qu'elle remplisse l'une des trois conditions suivantes :

- a) Etre domiciliée en France ;
- b) Y avoir une habitation à sa disposition dans les conditions prévues par le texte précité ;
- c) Y avoir le lieu de son séjour principal.

La « résidence habituelle » de l'article 72 est donc un terme compréhensif, susceptible d'embrasser à la fois les domiciliés et les non domiciliés.

Quant à l'expression « domicile », on entend par là en matière fiscale non le domicile conditionné par l'autorisation gouvernementale, mais le domicile *réel* ou de *fait*, conditionné par l'existence en France de l'établissement principal du contribuable, c'est-à-dire par « le siège de ses intérêts ou de ses affaires ou par une résidence *permanente* ».

La résidence *permanente* semble donc être assimilée au domicile réel (3) donnant lieu, comme lui, à l'imposition sur la base de la réalité, tandis que la résidence *habituelle*, à laquelle est assimilé le séjour

(1) V. G. WATRIN, in *Rép. de Lapr.*, v^o *Impôts*, n^{os} 14 et suiv.

(2) V. J. LEFEBVRE, *La résidence habituelle en France condition d'assujettissement à l'impôt général sur le revenu*, in *Clunet*, 1932, p. 78 et suiv.

(3) Cf. W. OUALID, *Les doubles impositions en France*, in *B. I. I.*, 1922.

principal, est passible de l'impôt seulement sur la base forfaitaire.

M. Wahl (1) est d'accord que la « résidence habituelle » en France détermine les personnes redevables de l'impôt général sur le revenu, mais il croit qu'on a tort d'amoindrir le rôle de ce critère en ce qui concerne l'assiette de l'impôt. Selon lui, l'imposition sur la base réelle dépend aussi de la résidence habituelle et non pas du domicile réel, entendu dans le sens de l'article 102 du Code civil. L'imposition forfaitaire doit donc être restreinte au seul cas de la résidence tout court, sans autre qualificatif. Cette conclusion, d'après M. Wahl, s'impose du rapprochement des articles 72 et 80 du Code de l'impôt sur les revenus. Dans le premier texte on parle de la « résidence habituelle », tandis que, dans le second, il n'est question que de « résidence » simple ou non habituelle.

En dernier lieu, nous considérerons la notion du « domicile fiscal » selon M. Lucien Bocquet, qui vient de faire paraître la dernière édition de son traité de *L'Impôt sur le revenu cédulaire et général* (2). Cet ouvrage, étant le dernier paru, est le plus à jour et contient les plus longs développements sur la question qui nous intéresse.

D'une façon générale, on peut dire que l'ouvrage de M. Bocquet contient les mêmes principes doctri-

(1) V. A. WAHL, *De ce qu'on doit entendre par les résidents en France au point de vue de l'impôt général sur le revenu*, in *Revue des contributions*, février 1928, p. 27-28 et in *Clunet*, 1916, p. 1095 et suiv. et 1512 et suiv.

(2) L. BOCQUET, *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 5 vol., 4^e éd., 1933.

naux que ceux exposés dans les divers traités et articles analysés ci-dessus. Il est, par conséquent, inutile de les reproduire encore une fois et nous nous contenterons, seulement, de compléter par les commentaires de M. Bocquet les observations que nous avons faites.

En ce qui concerne la définition de *résidence habituelle* de l'article 72, paragraphe 2, des Lois codifiées, M. Bocquet constate que cette définition légale est forcément arbitraire, mais il précise que ce n'est pas une simple présomption, car s'il en était ainsi, cette disposition aurait un intérêt presque nul, « puisqu'alors la question de la résidence habituelle ressortirait uniquement de l'appréciation de l'administration et des Tribunaux » (1).

Au sujet de la règle de l'annualité, M. Bocquet observe que, dans le cas d'un propriétaire ou d'un usufruitier, la résidence ayant sa source dans un droit réel, il suffit qu'elle existe au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, sans qu'il soit nécessaire, comme pour la location, d'envisager sa durée passée ou future. Dans le cas d'un locataire, il faut que la location soit faite pour une durée minimum d'un an. La différence avec l'hypothèse précédente s'explique par le fait que « les titulaires de droits réels ont, avec le territoire français, une attache permanente suffisamment marquée », tandis, qu'au contraire, « la possession d'un local d'habitation en vertu du simple droit personnel résultant du contrat de louage, doit, pour constituer une résidence autorisant l'établissement de l'impôt général, avoir pour

(1) *Op. cit.*, vol. V, p. 13 et note (1).

base une location d'une durée d'un an au minimum ».

En ce qui concerne l'occupation en garni, l'auteur observe que l'impôt ne devient exigible que si cette occupation, d'une durée inférieure à un an au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, « est la conséquence d'une convention expresse ou tacite qui en spécifie la durée, convention qui manifeste l'intention de se créer une attache *durable* en France et que l'on peut, par exemple, induire de l'obligation du paiement à époques prédéterminées ».

Plus loin, il est indiqué dans le même ouvrage que si, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, la résidence a déjà une durée effective d'un an, il y a place pour l'impôt général, même si les conditions de résidence habituelle de l'article 72, alinéa 2, ne se trouvent pas réunies, le caractère *durable* de la résidence exigé par le législateur comme fondement de l'impôt général ressortant ici, mieux que de la présomption qui s'attache légalement à des conventions conclues pour une certaine durée, d'un fait démonstratif et acquis (1).

Il semble que, dans ce qui vient être dit, on constate le critère de la « durabilité » que nous avons analysé dans le chapitre sur le « domicile civil » (2).

Qu'il s'agisse d'une résidence ayant son origine dans un droit de propriété ou d'usufruit, ou dans une location annuelle, M. Bocquet remarque que la loi n'exige nullement qu'il y ait, de la part du contribuable, une occupation effective. Le fait qu'il

(1) *Op. cit.*, p. 16-17.

(2) *V. supra*, p. 223.

existe des locaux d'habitation à la disposition constante de l'imposable ou de sa famille suffit.

Toute jouissance conventionnelle à titre onéreux est, en droit, une location, *mais une occupation purement gratuite n'autorise pas l'assujettissement de l'occupant à l'impôt au titre de résidence* (1).

La notion de *domicile*, selon M. Bocquet, est visée implicitement dans l'article 75 des Lois codifiées, d'après lequel l'impôt, en cas de pluralité de résidences, est établi au lieu du *principal établissement*, *ce qui n'est autre chose que la définition du domicile de l'article 102 du Code civil*.

Si la résidence habituelle est une condition suffisante pour l'assiette de l'impôt, il n'en résulte en aucune façon, que le domicile ne puisse lui être assimilé à cet égard : loin de là, il doit l'être *a fortiori* (2).

« Est imposable toute personne qui, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, vient établir, sans contestation possible, son domicile en France, qu'il s'agisse d'un domicile *légal* ou d'un domicile *réel* (3) ; *il n'est pas nécessaire que ce domicile réunisse les conditions de permanence et d'habitude que le législateur requiert de la résidence dans l'article 6 de la loi de 1914*. A cette considération, l'auteur ajoute en note, *qu'il n'est pas indispensable que l'on se trouve en présence d'un domicile réel et qu'il importe peu qu'il s'agisse d'un domicile légal non encore accompagné de résidence effective*, comme dans

(1) Cf. *infra*, p. 268, avec le « séjour principal ».

(2) Cf. SIREY, *Lois annotées*, 1916, p. 53, note (11).

(3) Noter que le projet voté en 1909 par la Chambre des députés spécifiait expressément que l'impôt général était dû par toutes personnes ayant en France « leur domicile réel ».

l'hypothèse de l'article 107 du Code civil. « Il n'y a pas de raison pour que l'administration qui fait application de l'article 106 du Code civil écarte l'article 107, bien que l'administration incline à penser qu'en matière fiscale le fait l'emporte sur le droit. »

En ce qui concerne les Français, il y a lieu d'envisager à leur égard le domicile dans le sens de l'article 102 du Code civil, le domicile étant, en droit civil, le siège des intérêts moraux et pécuniaires d'une personne, *ce qui permet de ne pas s'en tenir exclusivement à la question de l'habitation.*

L'auteur ajoute en note que les *domiciles spéciaux*, notamment le domicile élu, ne produisent que des effets limités qui n'autorisent pas l'établissement de l'impôt général.

Il ajoute également que, selon son avis, on peut être domicilié en France, et par conséquent être imposable, bien qu'on n'y ait point son « séjour principal » au sens de l'article 6 de la loi du 29 avril 1926.

En ce qui concerne les étrangers, ils sont assimilables aux Français. Si, en pratique, ils sont le plus souvent imposés en conformité des règles qui régissent la résidence, ils peuvent aussi, selon la doctrine administrative, être imposés comme possédant en France un domicile de *fait*, assimilable au domicile *légal* des Français. M. Bocquet ajoute que « cela paraît d'ailleurs conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation, d'après laquelle l'étranger qui n'a pas de domicile légal en France peut y posséder un domicile de fait, *et que cela semble encore*

plus certain depuis la suppression de l'admission à domicile par la loi du 10 août 1927 » (1).

Si le domicile est situé hors de France, le contribuable, Français ou étranger, qui possède en France une résidence réunissant les conditions ci-dessus indiquées, est imposable à l'impôt général au titre de non domicilié.

Pour M. Bocquet la notion de « séjour principal », introduite par l'article 6 de la loi du 29 avril 1926, *ne doit pas être confondue avec la notion de domicile de fait* (2), car s'il en était autrement, elle serait inutile. « Le domicile de fait ou de droit est, juridiquement, le centre de nos intérêts *et on peut, pour le déterminer, ne pas s'en tenir exclusivement à la question de l'habitation*. Nous estimons, au contraire, qu'en visant le « séjour principal » la loi a envisagé exclusivement l'habitation. Des termes de la loi, il semble que l'on puisse inférer, d'une part, que le séjour principal suppose que le contribuable, Français ou étranger, doit passer plus de la moitié de l'année en France, en une fois ou en plusieurs reprises ; d'autre part, que le séjour à l'hôtel peut être pris en considération ; de même le séjour en pension de famille, l'habitation en meublé *ou une occupation purement gratuite*. L'administration estime, d'ailleurs, que pour être imposable comme ayant en France son séjour principal, il n'est pas nécessaire que l'intéressé s'y trouve effectivement au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition... En défi-

(1) L. BOCQUET, t. V, p. 21, note (1).

(2) Comp. avec la circulaire n° 1472 de novembre 1926, citée *supra*, p. 250.

nitive, si l'impôt général n'atteint pas les personnes qui périodiquement passent en France plusieurs semaines ou même plusieurs mois sans conserver la disposition d'une habitation dans l'intervalle de leurs séjours, il en est autrement si elles ont coutume de faire de notre pays *le lieu principal de leur existence* ».

4. — RÉPONSES MINISTÉRIELLES.

Après avoir examiné la doctrine fiscale actuelle, nous passons à l'examen de solutions rendues au sujet de cas concrets. C'est à ce titre que nous analyserons ici quelques réponses ministérielles les plus caractéristiques, quoique cet examen aurait pu avoir lieu en même temps que ou à la suite de l'étude des instructions et circulaires administratives. Nous préférons rapprocher l'analyse des réponses ministérielles de celles des décisions jurisprudentielles, car les unes et les autres concernent des cas individuels, ce qui leur confère le même caractère concret et les éloigne des règles d'application générale.

Il convient de faire dès le début des réserves expresses sur l'utilité, la valeur et l'autorité des réponses ministérielles.

Lorsqu'on pose à un ministre une question de droit, il semble qu'on provoque par cela même une certaine confusion de pouvoirs.

La procédure des questions écrites, codifiée en Angleterre par des règlements en 1888 et 1912, date en France, pour la Chambre, du 30 juin 1909

(rapport de M. Louis Marin) et, pour le Sénat, du 7 décembre 1911. L'utilisation qu'on en fait de plus en plus pour obtenir des renseignements de droit, et non plus simplement de fait, paraît conduire à généraliser un certain empiètement progressif des pouvoirs exécutif et législatif sur le pouvoir judiciaire. En marge et à côté des décisions des tribunaux, il s'élabore une « jurisprudence collatérale » (1) dont l'effet ne nous semble pas être des plus heureux. Nous avons reconnu précédemment une réelle valeur juridique et technique aux solutions générales de l'administration, parce qu'elles sont le fruit d'un travail minutieux et réfléchi. L'administration se rendant compte de l'importance du texte qu'elle promulgue. On ne peut en dire autant des réponses ministérielles qui sont confectionnées à la hâte, sans qu'on prenne fréquemment le temps nécessaire pour une réflexion mûrie, puisque le règlement n'accorde que huit jours pour se prononcer sur la question posée. Il est vrai que, souvent, le ministre évite de se prononcer sur une question épineuse et répond qu'il appartient à l'autorité judiciaire de se prononcer, mais cette réponse devrait se généraliser, au lieu de n'être qu'exceptionnelle. Nous croyons que les réponses ministérielles ne tendent qu'à multiplier les divergences et à augmenter la confusion. Néanmoins, comme on les publie à l'*Officiel*, qu'elles sont reproduites dans les ouvrages sur les impôts et citées en justice, nous nous conformerons à l'usage et leur

(1) Cf. André MATER, *La valeur des réponses ministérielles en matière monétaire*, in *Revue de droit bancaire*, p. 337 et suiv.

accorderons une certaine place dans notre ouvrage, en faisant les réserves ci-dessus indiquées.

Dans les réponses ministérielles, de même que dans les articles de la loi ou dans les œuvres doctrinales, figure la collection complète de toutes les formules déjà rencontrées au cours des pages précédentes : *résidence* habituelle, principale, permanente, *résidence* sans qualificatif, *domicile* légal, de droit, de fait, réel, *principal établissement*, *séjour principal*, *habitation* à la disposition, *habitation* tout court, et toutes les variantes et combinaisons possibles et imaginables de ces formules déjà nombreuses en elles-mêmes.

Il serait fastidieux de repasser en revue l'emploi de toutes ces notions dans les réponses ministérielles. Celles-ci ne font que reproduire les solutions que nous avons rencontrées dans l'analyse de la loi et des instructions administratives. Nous nous bornerons à choisir, à titre d'exemples, quelques réponses ministérielles que nous croyons les plus aptes à illustrer notre thèse. Nous reproduirons les questions et les réponses *in extenso*, pour bien faire ressortir leur flou et leur imprécision, car à « l'à peu près » de la question, la réponse ne peut être qu'évasive.

Voici, d'abord, une réponse ministérielle à une question englobant presque tout le statut fiscal de l'étranger en France. La réponse est un résumé des règles en vigueur telles qu'elles sont couramment interprétées par l'administration et on ne saisit pas quelle utilité l'auteur de la question a pu en tirer. Il aurait pu tout aussi bien consulter les

textes de la loi et les circulaires administratives :

« *Question.* — M. Garnier, sénateur, demande à M. le ministre des Finances quel statut régit, au point de vue des impôts cédulaires, de la taxe sur les valeurs mobilières et de l'impôt général sur le revenu, les étrangers ayant en France une résidence habituelle et dont les revenus sont à la fois français et étrangers, et si ces étrangers sont tenus, *alors qu'ils supportent généralement dans leur pays d'origine un impôt sur le revenu*, d'acquitter la taxe sur les coupons encaissés directement par eux à l'étranger et laissés en compte à l'étranger (Question 7352 du 5 mars 1926).

« *Réponse.* — En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangères non abonnées, l'étranger qui n'a qu'une résidence en France sans y avoir de domicile n'est pas tenu d'acquitter cet impôt sur les coupons qu'il encaisse directement à l'étranger et qu'il laisse en compte à l'étranger.

« Il en serait autrement et l'impôt serait exigible si, au lieu d'une simple résidence, l'étranger avait en France un domicile de droit ou de fait (loi du 29 mars 1914, art. 37).

« Pour ce qui est des autres impôts cédulaires, ils sont applicables aux étrangers en France suivant les mêmes règles qu'aux Français eux-mêmes.

« Quant à l'impôt général sur le revenu, il y a lieu, comme pour l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangères non abonnées, de faire une distinction selon que l'étranger a en France une *simple résidence* ou un *domicile de fait*.

« Dans le premier cas, il est imposable, conformément à l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, d'après un revenu forfaitaire fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de sa résidence en France, à moins que les revenus tirés par lui de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus

élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt. S'il a en France son domicile de fait, il est passible de l'impôt général à raison du montant total de ses revenus de toute nature et de toute provenance, y compris ceux ayant leur source à l'étranger.

« La question de savoir si un étranger habitant dans notre pays y possède une simple résidence ou un domicile de fait dépend, d'ailleurs, des circonstances et ne peut être résolue d'une manière générale. »

(J. O., Débats, Sénat, 27 mai 1926, p. 1081) (1).

Nous croyons que le ministre aurait dû distinguer entre « résidence *habituelle* » et « domicile de fait », parce que l'emploi des mots « *simple* résidence » porte à croire que la « résidence habituelle » se confond avec le « domicile de fait ».

Une réponse ministérielle à une question de M. Coutel, du 29 février 1932, est à approuver, parce qu'elle décide qu'en matière fiscale il convient de tenir compte plus du fait que du droit, et que conséquemment un Français mineur ou interdit résidant en Belgique n'est pas imposable, bien que son tuteur soit domicilié en France (2).

Nous avons déjà signalé qu'il aurait été bizarre si on avait décidé le contraire, puisque le domicile *légal* est souvent une pure fiction.

Une autre réponse du Ministre du Budget à la question de M. Pomaret du 13 juin 1930 fait ressortir l'importance du critérium de *durabilité* :

« M. Pomaret demande à M. le ministre du Budget si, étant donné qu'aux termes de l'article 72 des lois fiscales

(1) V. *Clunet*, 1928, p. 349-350.

(2) V. *Rép.* n° 15515. posée à la Ch. des Dép., le 29 févr. 1932, par M. Ch. F. COUTEL et M. L. BOCQUET, p. 20, note (3).

codifiées, l'impôt général sur le revenu est dû chaque année par les personnes ayant en France au 1^{er} janvier une résidence habituelle, on doit considérer comme ayant cette résidence habituelle et, par conséquent, comme passible de l'impôt, un étranger qui, de son pays, loue pour la première fois en France un appartement le 15 décembre, cet appartement, à la suite des réparations qui y ont été faites, n'ayant pu être meublé et occupé que le 15 janvier suivant.

« *Réponse.* — Réponse affirmative. Le fait que, pour les motifs indiqués, le contribuable en question n'a occupé que le 15 janvier l'appartement dont il était locataire depuis le 15 décembre précédant, n'est pas de nature à le faire considérer comme n'ayant pas une résidence en France au 1^{er} janvier de l'année considérée (1). »

Examinons maintenant la réponse suivante à la question de M. Petsche du 17 décembre 1926 :

« M. Maurice Petsche, député, demande à M. le ministre des Finances : 1^o si une personne de nationalité française domiciliée depuis quarante ans à l'étranger et y ayant séjourné, notamment de 1923 à juillet 1925, propriétaire en France, depuis treize ans, d'une habitation d'été, dans laquelle elle réside depuis le 25 juillet 1925, est imposable à l'impôt général sur le revenu, au titre de l'exercice 1926 ; 2^o dans le cas de l'affirmative, si elle doit comprendre, dans sa déclaration, les revenus encaissés du 1^{er} janvier 1925 au mois de juillet 1925 alors même que ces revenus ont été acquis et dépensés totalement avant le 25 juillet, *dans le pays étranger même où elle et sa famille ont leur principal établissement* ; 3^o quels sont les éléments du revenu qui doivent entrer en compte pour le calcul de l'imposition, à partir du 25 juillet 1925 ; 4^o s'il faut

(1) V. J. O. du 16 sept. 1930, Débats, Ch., p. 3197, et *Bulletin des Contrib. directes*, 1930, p. 513-514.

y comprendre, notamment le produit de loyers d'immeubles à l'étranger (Question du 17 déc. 1926).

« *Réponse.* — 1^o Dès l'instant que le contribuable envisagé possédait une résidence en France au 1^{er} janvier de l'année 1926, il est passible, pour la même année, de l'impôt général sur le revenu ; 2^o, 3^o et 4^o il semble, d'après l'exposé de la question, que ce contribuable doive être considéré comme ayant, dorénavant, son *domicile réel* en France. Dans ces conditions, l'impôt général dont il est redevable au titre de l'année 1926 doit porter sur la totalité des revenus dont il a disposé en 1925, y compris aussi bien le loyer d'immeubles situés à l'étranger que les revenus encaissés antérieurement au 25 juillet 1925 et dépensés hors de France (1). »

On peut faire deux constatations intéressantes. D'abord, le mot « *domicile réel* » semble être pris dans un sens le rapprochant de la notion de « *résidence habituelle* », ce qui l'éloigne de la notion de *domicile de fait*. En effet, il semble ressortir de l'exposé de l'espèce que le contribuable a conservé son domicile à l'étranger et n'a qu'une « *résidence habituelle* » en France, mais il est vrai que les faits ne sont pas clairement exposés. Si, par contre, le qualificatif de *réel* est utilisé pour corriger la signification du mot *domicile* en impliquant un contact constant de l'individu avec le prétendu domicile, alors c'est plutôt d'un « *foyer permanent d'habitation* » qu'il s'agit. Ensuite, on peut se demander si la nationalité française du contribuable et le « *domicile d'origine* » n'ont pas influencé la réponse donnée.

(1, J. O., 17 février 1927 et *Revue des Contrib.*, 1927, p. 91.

Justement, les mots « domicile *réel* » se trouvent employés dans le sens de domicile de fait ou principal établissement dans la réponse suivante :

« Lorsqu'ils ont en France leur *domicile réel*, ce qui est généralement le cas de ceux qui y exploitent un commerce, les étrangers sont assujettis à l'impôt général sur le revenu suivant les règles applicables à tous les contribuables domiciliés dans notre pays. Ils sont alors tenus de déclarer, pour l'établissement de cet impôt, leurs revenus de toute nature et de toute provenance, y compris ceux des immeubles qu'ils possèdent dans leur pays d'origine (1). »

Une réponse très récente à une question de M. Fayssat du 16 mai 1933 signale, encore une fois, que la « résidence habituelle » est une résidence de caractère *secondaire*. Elle montre, en outre, que s'il est absolument indifférent pour l'administration, dans le cas où la présomption de l'article 72, alinéa 2, des Lois codifiées joue en sa faveur, que le contribuable jouisse ou non, en fait, d'une habitation qui est *juridiquement* à sa disposition, il en est autrement lorsque la présomption joue en faveur du contribuable. Dans ce dernier cas, l'administration ne se contente plus de la situation en droit pur et entend scruter la réalité des faits :

« M. René Fayssat demande à M. le ministre du Budget : 1° si un Français domicilié au Brésil, n'étant donc pas assujetti à l'impôt sur le revenu, continue à bénéficier de cette exemption sur l'ensemble de ses biens s'il achète en son nom, en France, tout en continuant à vivre au Brésil, une propriété dont il donnera la jouissance à ses

(1) V. J. O., 4 nov. 1927, Sén., n° 8209, et *Revue des contributions*, janvier 1928, p. 19.

parents et où il ne demeurera qu'à l'occasion de ses congés périodiques ; 2° si, dans ce cas, il est astreint au paiement de l'impôt sur le revenu ; 3° s'il en serait de même au cas où cette propriété serait louée à ses parents et où il ne séjournerait, à l'occasion de ses congés périodiques, que comme simple invité (Question du 16 mai 1933).

« *Réponse.* — Dans la première hypothèse, le contribuable envisagé, disposant en France d'une *résidence secondaire*, serait passible de l'impôt général sur le revenu non pas d'après l'ensemble de ses revenus de toute nature, mais seulement à raison d'un revenu égal à sept fois la valeur locative de cette résidence. L'imposition serait toutefois établie sur le revenu tiré par l'intéressé de ses propriétés ou exploitations sises en France s'il était supérieur au forfait calculé d'après la valeur locative (art. 80 des lois codifiées, décret du 15 octobre 1926). Dans la seconde hypothèse, il n'y aurait pas lieu à application de l'impôt général sur le revenu, *réserve faite du cas où l'Administration serait en mesure d'établir que la location faite aux parents ne prive pas en fait l'intéressé de la jouissance de sa propriété* (1). »

La réponse suivante, à la question de M. Fougère du 28 mai 1931, semble distinguer, à lire les faits tels qu'ils sont exposés, entre le domicile, assimilé au siège des affaires, et la résidence habituelle de l'article 72, alinéa 2, des Lois codifiées, qui paraît être dans l'espèce le siège de la famille. Mais, répétons-le, encore une fois, les faits sont mal exposés. Voici le texte de cette réponse.

« M. Henri Fougère expose à M. le ministre du Budget qu'un contribuable français, ayant une maison de commerce à Saint-Pierre-et-Miquelon qu'il exploite lui-même

(1) V. J. O., 21 juin 1933, Déb. Ch., p. 2967, et B. C. D., 1933, p. 557.

est propriétaire, dans la banlieue de Paris, d'un *pavillon où il loge sa femme et ses enfants* et où il séjourne pendant trois mois par an, de janvier à mars, *le siège de ses affaires étant à Saint-Pierre-et-Miquelon*, et lui demande quelle est la situation et quelles sont les obligations de ce contribuable tant au regard des impôts cédulaires (bénéfices commerciaux) qu'au point de vue de l'impôt général sur le revenu (Question du 28 mai 1931).

« *Réponse.* — D'après l'article 2 des lois codifiées (décret du 15 octobre 1926), l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux n'est dû qu'à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France. Dès lors, le contribuable envisagé n'est pas passible de cet impôt pour les bénéfices que lui procure la maison de commerce qu'il exploite à Saint-Pierre-et-Miquelon. Par contre, ayant en France une résidence habituelle, il est susceptible d'être assujéti à l'impôt général sur le revenu par application de l'article 82 des mêmes lois codifiées. Mais *s'il n'est pas domicilié dans la métropole*, il est imposable suivant le mode prévu sous l'article 80 des lois précitées, c'est-à-dire soit d'après un revenu évalué forfaitairement à sept fois la valeur locative de sa résidence française soit d'après le montant des revenus qu'éventuellement il peut tirer de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France, si ce montant est supérieur à celui du forfait. Dans ce dernier cas, l'intéressé est tenu de souscrire, chaque année, la déclaration de ses revenus d'origine française (1). »

Prenons encore comme exemple de réponses ministérielles, celle qui a été faite à la question de M. H. Michel du 21 janvier 1926 :

« M. Henri Michel, député, demande à M. le ministre des Finances si le fait, pour un étranger, de posséder sur le

(1) V. J. O., 17 juill. 1931, Déb. Ch., p. 3714, et B. C. D., 1931, p. 570.

littoral balnéaire français une villa, où sa femme et ses jeunes enfants passent chaque année la saison des bains de mer, rend le propriétaire de cette villa passible de l'impôt général sur le revenu, alors que personnellement il n'y fait, pendant la même saison, que de courts séjours à intervalles très réguliers et que son immeuble, dont l'affectation exclusive est celle qui vient d'être indiquée, reste complètement fermé et inhabité pendant le reste de l'année.

« *Réponse.* — Dès l'instant qu'il possède en France une habitation à sa disposition le contribuable visé dans la question est passible de l'impôt général sur le revenu, en vertu de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914. Si l'intéressé a sa *résidence principale* à l'étranger, son revenu imposable doit, conformément à l'article 11 de la même loi, être fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de son habitation en France, à moins qu'il ne tire de propriétés ou d'exploitations situées dans notre pays des revenus atteignant un chiffre plus élevé auquel cas ce dernier chiffre servirait de base à l'impôt (*J. O.*, 27 mai 1926) (1). »

De cette réponse il semble ressortir que si l'étranger n'est pas imposable en France sur tous ses revenus, c'est parce que son « domicile fiscal », c'est-à-dire sa *résidence principale* se trouve à l'étranger et il ne possède en France qu'une résidence secondaire.

Enfin, nous voulons citer la réponse suivante à la question de M. Nast du 7 avril 1933 :

« M. Albert Nast expose à M. le ministre du Budget :
a) qu'un médecin français ayant exercé en Australie, à Melbourne, depuis douze ans, est revenu à Paris, en 1932,

(1) Question, n° 6647 du 21 janv. 1926 ; Rép., *J. O.*, 27 mai 1926 ; V. également L. BOCQUET, *op. cit.*, t. V, p. 14, note (3).

pour s'installer définitivement en France ; b) qu'il n'a pu quitter le sol australien et obtenir son passeport qu'après avoir pu justifier qu'il avait acquitté, dans ce pays, toutes ses contributions pour l'année 1932 ; c) que, bien plus, on a exigé qu'il verse une caution de garantie des contributions éventuelles qu'il pourrait y avoir à payer en Australie pour l'année 1933 ; d) que ce médecin exerce depuis le 1^{er} janvier 1933, en France, dans une commune de Seine-et-Marne, et demande s'il devrait faire une déclaration, avant le 1^{er} avril 1933 pour l'impôt sur le revenu et les bénéfices non commerciaux pour l'année 1932.

« Réponse. — Dès l'instant que le médecin en question n'a pas exercé sa profession en France en 1932, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ne lui est pas applicable au titre de l'année 1933. Par contre, étant domicilié en France au 1^{er} janvier 1933, il y est passible de l'impôt général sur le revenu à raison de l'ensemble des revenus qu'il a réalisés en 1932, y compris ceux qu'il a retirés de l'exercice de sa profession en Australie et il était tenu d'en faire la déclaration avant le 1^{er} avril (1). »

Nous en avons terminé avec la citation des réponses ministérielles. On se rend très bien compte en les considérant que l'exposé des faits, qui est pourtant l'élément essentiel lorsqu'il s'agit de droit appliqué, est la plupart du temps insuffisant et manque de clarté. Comment, dans ces conditions, peut-on attacher quelque valeur à cette « jurisprudence collatérale » qui a pris naissance à côté de la jurisprudence du pouvoir judiciaire et qui semble lui disputer une partie de son autorité, du fait

(1) V. J. O., 21 juin 1933, Déb. Ch., p. 2965, et B. C. D., 1933, p. 428.

qu'elle tombe des « hauteurs gouvernementales ». Si l'autre jurisprudence, celle qui est authentique, est souvent confuse et contradictoire, du moins y voit-on les faits plus amplement exposés. Nous croyons donc que c'est un procédé dangereux qui consisterait à utiliser les réponses ministérielles comme un outil de travail, même si l'on se bornait à les utiliser comme illustrations de la doctrine administrative. Pour ces diverses raisons, nous n'aurons plus recours aux réponses ministérielles dans les pages qui vont suivre.

5. — JURISPRUDENCE FISCALE.

Nous voulons préfacer de quelques mots l'examen des décisions jurisprudentielles. L'étude de la jurisprudence nous fait pénétrer dans le domaine du droit appliqué et nous donne « un bain de réalité » (1), en nous transportant de l'abstrait dans le concret. Elle nous montrera si les formules du droit fiscal écrit actuel peuvent facilement être utilisées et adaptées aux situations concrètes, aux besoins techniques, par les interprètes autorisés de la loi. D'ailleurs, personne ne songerait plus nier à l'époque contemporaine que le juge ne peut pas se borner à « interpréter » la lettre de la loi et que souvent il est forcé, aussi bien dans le domaine fiscal que dans toute autre branche du droit, à faire œuvre créatrice, à élaborer lui-même des règles de droit, destinées à combler les lacunes de la loi

(1) Cf. Henri CAPITANT, in Préface aux *Espèces choisies empruntées à la jurisprudence*, 2^e éd., 1927, p. 7.

écrite, à venir en aide à « l'impuissance des lois » (1). Ces règles de droit jurisprudentiel, bien que fragmentaires et de formation lente, présentent néanmoins dans leur ensemble une fixité comparable à celle de la loi écrite. Par conséquent, le droit judiciaire, ce que les anglo-saxons appellent le « case-law » (2), a besoin lui aussi d'être interprété et commenté, pareillement au droit écrit dont il est l'émanation directe.

Voyons d'abord si, dans la détermination du « domicile fiscal » en France, la jurisprudence se laisse influencer par l'allégeance politique.

M. Germain Watrin estime que la question de la résidence en France des Français domiciliés à l'étranger se pose d'une façon quelque peu différente de la résidence en France des étrangers parce que le Français a, dans le lien de la nationalité, une attache solide avec la France et, bien qu'absent, participe à la vie politique de la France. Il est, par conséquent, juste qu'il soit imposé, à moins qu'il n'ait rompu totalement ses liens économiques en n'ayant même plus en France une habitation à sa disposition. En ce qui concerne l'étranger par contre, celui-ci n'a, en principe, aucune attache avec la France, à moins qu'il n'ait acquis une résidence en France qui démontre une participation à la vie économique et sociale de la France justifiant une imposition (3).

(1) Cf. J. BONNECASE, *Précis de pratique jud. et extrajud.*, 1927, p. 79 et suiv.

(2) V. Henri LÉVY-ULLMANN, *Le système juridique de l'Angleterre*, t. I, 1928 ; Marc ANCEL, *La « Common Law » d'Angleterre*. Thèse Paris, 1927.

(3) V. *Rép. de Lapr.*, v^o *Impôts*, n^o 32.

Nous avons vu, en examinant les textes législatifs et administratifs, qu'ils ne distinguent plus maintenant entre Français et étrangers. On sait que l'Instruction du 30 mars 1918 décidait qu'en principe les étrangers devaient être réputés avoir conservé leur domicile réel hors de France, mais cette présomption ne se trouve plus dans l'Instruction du 31 janvier 1928. De ce fait et du fait que l'institution de « l'admission à domicile » a disparu en 1927, l'administration et les tribunaux tendent de plus en plus à étendre le champ d'application de la notion du domicile de fait des étrangers en France (1).

Examinons maintenant les diverses solutions jurisprudentielles qui peuvent servir d'illustration à notre thèse. Nous ferons suivre chaque espèce ou chaque groupe d'espèces de quelques observations, pour relever les points qui nous intéressent.

Nous avons déjà signalé un arrêt du Conseil d'Etat du 23 janvier 1931 (2) où il s'agissait de savoir si la question du domicile était une *question « préjudicielle »* de droit civil. Dans cette affaire, le tribunal civil ayant jugé que le contribuable n'avait qu'une résidence en France, le Conseil d'Etat, par arrêt du 8 janvier 1932, a décidé que l'imposition forfaitaire était applicable (3).

(1) Cons. d'Etat, 22 juin 1928, *B. C. D.*, 1928, p. 452 ; C. E., 8 novembre 1929, *Revue des contributions*, 1930, p. 47 ; C. E., 11 juillet 1930, *B. C. D.*, 1931, p. 29 ; C. E. 7 novembre 1930, *Rec. Quest. fisc.*, 1931, p. 122 ; C. E., 7 avril 1933, *B. C. D.*, 1933, p. 309.

(2) V. *supra*, p. 235 et *B. C. D.*, 1931, p. 328.

(3) V. *Gaz. Pal.* 1932.1.517 et L. Bocquet, vol. V, p. 141, note 4 ; V. également *Revue des Impôts*, 1932, art. 3709.

M. Bocquet observe, à propos de cet arrêt, « que si la question du domicile est du domaine civil, cela se concilie mal avec la doctrine administrative consacrée par le Conseil d'Etat, qu'un domicile de fait suffit pour autoriser l'établissement de l'impôt ». Cela est exact dans la mesure, tout au moins, où le tribunal civil, comme dans l'espèce ci-dessus, fait dépendre l'existence du domicile civil de « l'admission à domicile ».

Or, justement, dans une des espèces citées au sujet du domicile de fait, le Conseil d'Etat l'oppose comme critère de taxabilité à « l'admission à domicile » (1).

Nous allons donner maintenant deux définitions jurisprudentielles du *domicile de fait*. Prenons d'abord l'arrêt précité qui le définit ainsi :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur X..., né en France en 1866, y a toujours vécu sauf pendant la durée de ses études ; qu'il y possède le siège de ses intérêts et de ses affaires ; que, dans ces conditions, il doit être regardé comme possédant un domicile de fait en France au 1^{er} janvier 1925 et doit être assujetti à l'impôt sur le revenu non par application des dispositions de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, mais d'après l'ensemble de ses revenus réels, conformément à l'article 10 de la loi (2). »

L'arrêt du 7 avril 1923 dit ce qui suit :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur X..., (ressortissant étranger), réside en France depuis l'année 1900, qu'il y possède le siège de ses intérêts et de

(1) V. C. E., 11 juillet 1930, *B. C. D.*, 1931, p. 29.

(2) Cf. C. E., 22 juin 1928, *B. C. D.*, 1928, p. 452.

ses affaires ; qu'ainsi, il doit être regardé comme possédant un domicile de fait en France, au 1^{er} janvier des années 1923 et 1924 ;

Considérant que, dans ces conditions, le requérant est passible de l'impôt sur les traitements et salaires pour les dites années, et qu'il doit être pour les mêmes années, assujetti à l'impôt général sur le revenu, non par application des dispositions de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, mais d'après l'ensemble de ses revenus réels, conformément à l'article 10 de la loi précitée... (1). »

On s'aperçoit que ces définitions du domicile de fait ressemblent aux définitions que l'on donne en droit civil de la notion de « principal établissement » de l'article 102 du Code civil.

Le domicile de fait est également définit dans un autre arrêt du Conseil d'Etat du 8 novembre 1929, qui a décidé qu'un contribuable qui *réside en France d'une manière permanente depuis un an* et y possède le siège de ses intérêts et de ses affaires, doit être considéré comme ayant un domicile de fait en France, le rendant passible de l'impôt global d'après le principe de la réalité (2).

On peut retenir de cet arrêt, si cette jurisprudence s'affirme, que la résidence prolongée en France n'est pas nécessaire pour qu'il y ait domicile de fait assimilable au domicile de droit, puisque l'indice d'une durée de résidence d'un an est suffisant.

Il est aussi intéressant de constater que l'intention du contribuable d'établir son domicile fiscal en

(1) C. E., 7 avril 1933, *B. C. D.*, 1933, p. 309.

(2) C. E., 8 novembre 1929, *Revue des Contrib.*, 1930, p. 47 et *L. Bocquet, op. cit.*, p. 144, note (1).

France peut ressortir de sa déclaration et que celle-ci a une certaine valeur comme preuve de l'établissement.

Ainsi il a été jugé par le Conseil d'Etat, le 18 janvier 1933 :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur X..., sujet russe, habitait en France depuis 1919 ; qu'il a dans le délai légal établi en 1922 une déclaration de ses revenus de 1921 pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu ; qu'il appartenait à l'Administration, pour substituer au chiffre de revenu déclaré un chiffre forfaitaire évalué à sept fois le montant du loyer, par application des dispositions de l'article 11 de la loi du 15 juillet 1914, d'apporter la preuve que le contribuable dont s'agit n'avait pas en France, au 1^{er} janvier 1922, un domicile de fait... alors surtout qu'il était, par ailleurs, imposé à la cédule des bénéfices des professions non commerciales comme ayant son domicile en France... (1). »

La déclaration du revenu réel peut donc établir une présomption de domiciliation en France, pourvu qu'elle soit corroborée par les faits.

En ce qui concerne les éléments qui constituent une « résidence habituelle », il a été jugé, par exemple, par le Conseil d'Etat le 23 novembre 1928, qu'un étranger, propriétaire d'une villa qu'il vient régulièrement habiter chaque année pendant plusieurs mois, doit être considéré comme possédant « une habitation affectée à l'usage personnel du requérant et demeurant à sa disposition », même s'il loue la villa généralement pendant la saison d'hi-

(1) C. E., 12 janvier 1933, *B. C. D.*, 1933, p. 165 ; *Revue des Impôts*, 1933, art. 3883-VI ; *D. H.* 1933, p. 151.

ver, au cours de laquelle il ne l'habite pas lui-même (1).

Mais il a été jugé par le Conseil de préfecture de la Seine, le 21 mars 1928 que l'étranger, propriétaire en France d'un immeuble où il exploite un hôtel meublé, qui ne vient faire en France que de très courts séjours pendant lesquels il occupe, dans son hôtel, l'appartement qui se trouve être disponible lors de son passage, ne saurait être considéré au sens de l'article 6, alinéa 2, de la loi du 15 juillet 1914, comme possédant en France une habitation à sa disposition le rendant passible de l'impôt général sur le revenu (2).

Les tribunaux estiment que l'article 6, alinéa 2 de la loi du 15 juillet 1914 a entendu établir une présomption irréfragable de résidence, nonobstant l'absence d'une résidence effective. Puisque cette présomption est arbitraire, elle peut jouer en faveur ou contre l'administration, si le séjour effectif ne concorde pas avec le séjour « légal » ou fictif.

Ainsi il a été jugé par le Conseil d'Etat le 3 juillet 1931 que l'impossibilité, par suite de travaux effectués, d'occuper un appartement à usage d'habitation loué pour une période supérieure à une année, rend néanmoins le locataire passible de l'impôt général comme possédant une « résidence habituelle » en France (3).

(1) C. E., 23 novembre 1928, *B. C. D.*, 1929, p. 107 ; cf. C. E., 10 février 1928, *B. C. D.*, 1928, p. 159 ; *Gaz. Pal.*, 1928.1.633 ; S. 1928.3.34 ; C. E., 29 juin 1928, *Gaz. Pal.* 1928.2.533 ; *Leb. chr.*, p. 833.

(2) Cf. Cons. préf. Seine, 21 mars 1928, *Gaz. Pal.* 1928.2.63.

(3) C. E., 3 juillet 1931, *B. C. D.*, 1931, p. 530 ; *Revue des Con-*

L'arrêt ci-dessus décide donc que la possession d'une habitation suffit et qu'il n'y a pas lieu de s'arrêter à la circonstance que cette habitation n'a pas été occupée en fait. Cependant, le 18 mai 1928, le Conseil d'Etat avait jugé que ne peut être regardé comme ayant une résidence habituelle en France, l'étranger qui, à raison de l'état de guerre, a été dans l'impossibilité absolue de disposer d'une habitation dont il était propriétaire (1).

Le Conseil d'Etat a estimé le 20 mai 1931 que le fait qu'une villa possédée en France par un contribuable a été mise en vente, n'empêche pas la levée de l'impôt général (2).

En sens inverse, si l'on fait abstraction du fait matériel de la résidence et qu'on se base uniquement sur le lien juridique de la possession d'une habitation, il arrive que la présomption joue en faveur du contribuable.

Ainsi, il a été jugé que ne peut être considéré comme ayant une résidence habituelle en France, un ingénieur attaché à une société étrangère qui, ayant à assurer l'exécution de travaux en France, a conservé son domicile à l'étranger, mais est venu faire de fréquents séjours sur le territoire français, logeant au cours de ces séjours dans une villa louée

trib., 1931, p. 254 ; *Revue des Impôts*, 1932, art. 3487 ; *Gaz. Pal.*, 1931.2.646.

(1) C. E., 18 mai 1928, *Revue des Contrib.*, 1928, p. 258 ; *Revue des Impôts*, art. 2409.

(2) C. E., 20 mai 1931, *B. C. D.*, 1931, p. 539 et *Gaz. Pal.* 1931.2.237 ; cf. C. E., 3 novembre 1922, *Gaz. Pal.* 1922.2.751, S. 1928.3.92, *Leb. chr.*, p. 782.

en France par la société étrangère pour le compte de laquelle il dirigeait ces travaux (1).

Pourtant, si la villa avait été louée à son nom il aurait été imposable, même s'il n'y résidait pas effectivement et n'exerçait aucune activité professionnelle en France.

De même le 26 mai 1933 le Conseil d'Etat a jugé que ne peut être considéré comme ayant une résidence habituelle en France un étranger qui a loué pour une durée de 3, 6, 9 ans une villa en France, si aux termes du bail la jouissance de la villa ne lui était réservée que pendant 9 mois chaque année (2).

On ne voit pas de l'exposé des faits pourquoi la Conseil d'Etat n'a pas cru devoir décider que cet étranger avait en France le lieu de son séjour principal.

En faveur de l'imposition il a été jugé par le Conseil d'Etat le 12 juin 1931, qu'est régulièrement imposé un contribuable qui, s'il a résidé accidentellement à l'étranger, était propriétaire en France d'une maison laquelle n'était pas louée, mais était occupée à titre gratuit par ses parents (3).

Il a été jugé par le Conseil d'Etat le 8 mars 1929 que le chef de famille qui a été l'objet d'un arrêté d'expulsion, doit être personnellement assujetti à l'impôt général, en raison des membres de sa famille non susceptibles de faire l'objet d'une imposition distincte de la sienne, spécialement de sa femme (4).

(1) C. E., 4 avril 1930, *B. C. D.*, 1930, p. 589.

(2) C. E., 26 mai 1933, *B. C. D.*, 1933, p. 575.

(3) C. E., 12 juin 1931, *B. C. D.*, 1931, p. 536.

(4) C. E., 8 mars 1929, *B. C. D.*, 1929, p. 401, *Gaz. Pal.*, 1929.

Il faut noter que cet arrêt ne se rapporte pas, en réalité, à une difficulté relative au problème spécial de l'imposition des étrangers : il illustre le problème beaucoup plus général, de l'imposition par foyer. « En effet », comme le remarque M. Trotabas dans une note au *Rec. Dalloz*, « si l'étranger expulsé, dont le séjour en France est impossible, a été imposé, c'est qu'il résidait pourtant en France, aux yeux de la loi fiscale, malgré son éloignement : la résidence se trouvait en effet réalisée, ou du moins possible, dans la personne de sa femme ». Il est évident, par conséquent, que les arrêts des 23 décembre 1927 et 8 mars 1929 « dépassent le problème de la simple appréciation de fait d'une résidence : ils viennent interpréter l'article 72 en précisant que la résidence habituelle entraîne l'assujettissement à l'impôt quand elle existe à l'égard d'une personne quelconque qui doit être imposée au nom du chef de famille, même si elle (la résidence habituelle) n'existe pas envers celui-ci » (1).

Il convient de faire ici place aux remarques de M. Trotabas relatives à la jurisprudence concernant la portée de l'expression « habitation à leur disposition » employée par l'article 6, alinéa 2 de la loi du 15 juillet 1914, jurisprudence dont nous venons d'analyser quelques espèces.

M. Trotabas soutient que ce n'est pas le fait de la *possession* de la résidence qui entraîne l'assujettissement à l'impôt, mais bien le fait de la *disposition*

1. 672 ; cf. C. E., 23 décembre 1927, *B. C. D.*, 1929, p. 401 et S. 1928.3.30.

(1) *V. D. P.* 1930.3.65.

de cette résidence. Il considère que cette nuance est importante. « Pour le principe de l'assujettissement à l'impôt, la loi exige expressément une habitation *à la disposition* (art. 72, al. 2) : et si elle parle ensuite d'une simple *possession* de résidence (art. 80), c'est quand la question de principe est déjà résolue et quand il n'y a plus qu'à distinguer, pour les besoins des procédés d'assiette, parmi ceux qui *disposent* d'une habitation, les contribuables domiciliés et les contribuables simples possesseurs d'une résidence (sous-entendu : dont ils disposent) ».

On devrait définir la « disposition », au sens fiscal, non par le fait de disposer, mais par la *possibilité matérielle et juridique de disposer*. Aussi, s'il est juste de dire que, pour déterminer la résidence habituelle au sens de l'article 72 du décret de codification du 15 octobre 1926, il n'est nullement nécessaire que l'habitation soit accompagnée d'une résidence effective, du moins faut-il ajouter que cette résidence doit être matériellement et juridiquement *possible*. C'est-à-dire que la disposition ne dépend pas du bon vouloir de la personne intéressée, elle n'est pas à sa discrétion : elle s'apprécie en quelque sorte objectivement, dans l'analyse des circonstances de fait et de droit qui, à l'époque envisagée, rendent possible ou non la disposition d'une habitation en France... A la possession, il faut ajouter quelque chose : la possibilité, de fait et de droit, de la disposition. C'est peut-être ce que veut exprimer l'Instruction générale du 31 janvier 1928, article 274, quand elle parle de *l'affectation à l'usage privé*. M. Tro-

tabas considère cette dernière formule comme insuffisante, car elle constitue un simple élément nécessaire, mais non suffisant, des possibilités de fait et de droit de l'utilisation personnelle (1).

Signalons à propos de l'article 80 du décret, un arrêt du Conseil d'Etat du 26 mars 1931.

L'article 80 prévoit qu'en ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, au quel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt.

De l'arrêt ci-dessus il semble ressortir que l'article 80 ne concerne pas le revenu de capitaux mobiliers, en l'espèce les revenus provenant d'une commandite (2).

D'après un arrêt du Conseil d'Etat du 18 novembre 1932, l'impôt général était applicable, même sous le régime antérieur aux lois des 4 et 29 avril 1926, aux personnes qui, pendant plusieurs années consécutives, avaient été logées *gratuitement* par diverses personnes (3).

Cette décision n'a plus qu'un intérêt rétrospectif, depuis l'introduction de la notion de « séjour

(1) V. note de M. TROTABAS, précitée dans D. P. 1930.3.66.

(2) C. E., 26 mars 1931, *B. C. D.*, 1931, p. 416 ; *Revue des Contrib.*, 1931, p. 184.

(3) C. E., 18 novembre 1932, *Revue des Impôts*, 1933, art. 3868 ; cf. C. E., 13 janvier 1928, *S.* 1928.3.48 ; *Leb. chr.*, 1928, p. 37.

principal » ; néanmoins elle paraît intéressante, car, à moins de marquer une certaine confusion entre « résidence habituelle » ou « principale » et domicile de fait, on ne voit pas comment on a pu étendre la présomption de « résidence habituelle » au delà des limites prévues par l'article 6, alinéa 2, de la loi du 15 juillet 1914.

En ce qui concerne la notion du « séjour principal », voici l'arrêt qui constitue, à notre connaissance, une des premières décisions qui aient été rendues à propos de l'imposition des étrangers ayant en France le lieu de leur séjour principal. C'est l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 octobre 1931 qui dit textuellement ceci :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur... a séjourné à... du 1^{er} novembre 1924 au 31 mai 1926 ; qu'il est revenu s'installer dans la même ville le 1^{er} décembre 1926, qu'il doit être dès lors regardé comme ayant eu en France le lieu de son séjour principal dans le sens des dispositions ci-dessus rappelées du décret du 15 octobre 1926 ; que c'est à bon droit dès lors qu'il a été assujetti, pour l'année 1927, à l'impôt général sur le revenu ;

« Considérant, d'autre part, que son imposition a été régulièrement établie conformément aux dispositions de l'article 80 du même décret... (1). »

On voit que le Conseil d'Etat applique aux étrangers de cette catégorie l'imposition sur la base du forfait.

Notons encore deux arrêts du Conseil d'Etat que nous retenons à cause de leur langage.

(1) C. E., 30 octobre 1931, *Revue des Impôts*, 1932, art. 3473. B. C. D., 1932, p. 231 ; cf. C. E., 13 janvier 1928, S. 1928.3.48 ; Leb. chr., 1928, p. 37.

Le premier de ces arrêts est celui du 23 janvier 1931, qui dit notamment ceci :

« ... que, dans ces conditions, le requérant doit être regardé comme ayant eu en France, au 1^{er} janvier 1921 et au 1^{er} janvier 1922, une *résidence habituelle*, et n'est pas fondé à demander décharge de l'impôt général sur le revenu... ni, par voie de conséquence, des pénalités... à raison du défaut de déclaration de son *revenu global* (1). »

Il semble que le Conseil d'Etat, s'il avait suivi le langage courant, aurait dû employer les mots « domicile de fait » et non « résidence habituelle ». En effet, cette dernière expression est employée couramment dans deux sens différents. D'abord, dans un sens général, lorsqu'il s'agit du principe de l'assujettissement de l'impôt sur le revenu, elle constitue le principe de l'allégeance fiscale en ce qui concerne l'impôt global. Ensuite, elle est également employée dans un sens beaucoup plus restreint, quand il s'agit de déterminer la base de l'imposition. Or, dans ce dernier cas, la déclaration du revenu global ne s'applique qu'aux personnes qui ont en France leur domicile de fait.

Nous préférons donc, de beaucoup, le langage employé par le second des deux arrêts mentionnés, celui du 12 juin 1931 déjà cité à un autre titre :

« Considérant que la loi du 15 juillet 1914 a institué un impôt général sur le revenu dû par toutes les personnes qui, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition ont en France, soit leur *domicile réel* soit leur *résidence habituelle*... (2). »

(1) *B. C. D.*, 1931, p. 327.

(2) *C. E.*, 12 juin 1931, *B. C. D.*, 1931, p. 536.

Si le Conseil d'Etat, qui a rendu son arrêt depuis l'abrogation de « l'admission à domicile », avait parlé de domicile tout court, il nous aurait donné une excellente formule interprétative de la loi du 15 juillet 1914.

La notion de *durabilité*, que nous avons déjà rencontrée ci-dessus, se retrouve encore dans l'arrêt du Conseil de préfecture de la Seine du 14 mars 1928, qui a décidé qu'un fonctionnaire détaché en mission temporaire à l'étranger doit être considéré comme domicilié en France et non comme simple résident (1). En sens inverse, il a été jugé le 26 juillet 1926, qu'un officier chargé, à l'étranger, d'une mission non temporaire absorbant toute son activité professionnelle doit être considéré, au point de vue de l'impôt général, comme domicilié à l'étranger (2).

SECTION III. — Impôts cédulaires.

1. CÉDULES OU LA NOTION DE DOMICILE N'INTERVIENT PAS.

Nous passerons maintenant en revue les divers impôts cédulaires où la notion de « domicile fiscal » est appelée à intervenir en droit positif actuel français.

La notion de domicile ne joue aucun rôle dans les deux cédules foncières, où la situation de l'immeuble, seule, détermine la taxation.

(1) Cons. préf. Seine, 14 mars 1928, *Gaz. Pal.*, 1928.2.63.

(2) Cons. préf. Seine, 26 juillet 1926. *Gaz. Pal.*, 1927.2.953.

En ce qui concerne la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole, l'article 32 du décret de codification prévoit que l'impôt est établi dans la commune où l'exploitant a son habitation principale. Si l'exploitant n'habite pas la propriété qu'il fait exploiter pour son compte, l'imposition est établie au lieu de son habitation effective, ou de son domicile, en quelque endroit qu'ils soient situés en France. D'après l'administration, le lieu de l'imposition doit être fixé comme en matière de l'impôt général sur le revenu (1).

« Que faut-il décider », écrivent MM. Allix et Lecerclé, « lorsque l'exploitant n'a ni son domicile ni aucune résidence en France ? Cette circonstance ne l'empêchera pas, à notre avis, d'être soumis à l'impôt et la cotisation sera valablement établie au lieu du siège principal de l'exploitation (2). »

L'administration décide que si le domicile ou le siège social de l'exploitant est situé hors de France, l'imposition doit être établie au lieu de l'exploitation (3).

Ainsi, dans cette cédule, le domicile n'intervient pas pour l'assujettissement à l'impôt ; il ne joue un rôle que pour déterminer, le cas échéant, le lieu d'imposition. En outre, nous ne voyons pas que sa notion soit autre dans cette cédule qu'en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu.

(1) V. Instruction du 31 janvier 1928, art. 120.

(2) ALLIX et LECERCLÉ, *L'impôt sur le revenu*, 1926, t. 2, p. 23.

(3) V. Rép. du ministre du Budget à une quest. n° 9150 posée à la Ch. des dép., le 5 juin 1930, par M. BOUHENRY ; cf. L. BOCQUET, t. I, p. 237, note (1).

La notion de domicile n'intervient pas du tout dans la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, puisque l'imposition y est subordonnée au fait que les bénéfices sont réalisés dans des entreprises exploitées en France (1). La loi considère exclusivement la situation de l'entreprise, sans se préoccuper de la résidence ou du domicile de l'exploitant.

Dans la cédula des professions non commerciales, l'impôt était, avant l'article 14 de la loi du 4 avril 1926, établi au domicile du contribuable. Mais actuellement, il est, par assimilation avec la cédula des bénéfices commerciaux, établi au lieu de l'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement (2).

D'après l'Instruction du 31 janvier 1928, le lieu du domicile du contribuable n'est donc celui de l'imposition que lorsque l'établissement unique ou principal s'y trouve situé (3).

Cette règle est à rapprocher, selon l'Instruction, de la disposition qui détermine le lieu d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Par conséquent, c'est la situation de l'entreprise, et non plus, le domicile de l'exploitant, qui doit être prise en considération pour l'établissement de l'impôt.

(1) V. art. 2 et 14 du décret de codification.

(2) V. art. 55 des Lois codifiées et D. P. 1926.4.155 et note (6).

(3) V. Instruction du 31 janvier 1928, art. 234.

2. IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES.

Au contraire, la notion de domicile ou celle de résidence interviennent dans les autres cédules.

D'après l'article 44 des Lois codifiées, « l'impôt sur les traitements et salaires est établi au nom des bénéficiaires des revenus imposables et dans la commune où ils sont *domiciliés* au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

D'après l'Instruction du 31 janvier 1928, « la règle, à cet égard, est la même que celle qui est fixée au sujet de l'établissement de l'impôt général et les cotisations concernant l'un et l'autre impôts doivent, pour un même contribuable, être établies à la même adresse.

« Le domicile doit s'entendre du *domicile de fait*, c'est-à-dire de la *principale résidence*. »

L'Instruction ajoute : « En ce qui concerne, notamment, les fonctionnaires, il (le domicile) est généralement situé au lieu où les intéressés résident pour l'exercice de leurs fonctions. Il s'ensuit que, d'une manière générale, l'impôt n'est pas applicable aux fonctionnaires civils et militaires en service hors de France, *même s'ils y ont conservé une habitation à leur disposition à titre de résidence secondaire* (1). »

On voit que la notion de « résidence habituelle » de l'impôt général sur le revenu, n'a pas trouvé de place en matière de l'assujettissement à l'impôt sur les traitements et salaires.

(1) V. Instruction du 31 janvier 1928, art. 175 et 176,

D'abord, faisons observer, que la loi ne distingue pas entre les contribuables suivant leur nationalité ou suivant le lieu où le traitement a été touché.

En ce sens, il a été jugé par le Conseil d'Etat, le 12 décembre 1924, qu'un contribuable domicilié et résidant en France au 1^{er} janvier de l'année d'imposition est passible de l'impôt sur les traitements et salaires, à raison du traitement touché par lui au cours de l'année précédente, même si ce traitement a été perçu à l'étranger (1). D'autre part, la circonstance que l'Etat étranger dont ce contribuable est fonctionnaire ne peut être tenu de fournir les renseignements prévus par l'article 26 de la loi du 31 juillet 1917, ne met pas obstacle à la taxation. Il appartient alors au contrôleur de fixer les bases de la cotisation à l'aide de tous autres renseignements, notamment d'après les indications contenues dans la déclaration de l'intéressé relative à l'impôt général sur le revenu (2).

M. Bocquet remarque, à propos de la présente cédula, que si l'administration écarte, en principe, la résidence et l'habitation, elle y revient indirectement en disant, dans son Instruction précitée, que « le domicile doit s'entendre du domicile de fait, c'est-à-dire de la principale résidence. » Il ajoute qu'en d'autres termes, « l'administration fait, ici comme ailleurs, litière de la notion juridique du domicile pour s'en référer à la notion

(1) C. E., 12 déc. 1924, D. P. 1925.3.40 ; C. E., 5 juillet 1929, B. C. D., 1930, p. 100.

(2) C. E., 12 juin 1925, D. P. 1925.3.68.

d'un domicile de fait qui, n'étant nulle part définie, reste à son appréciation discrétionnaire. En ce sens, appuyée d'ailleurs par le Conseil d'Etat qui estime que l'impôt doit être établi dans la commune où le contribuable réside habituellement et effectivement, alors même que cette commune ne serait pas celle où il possède son domicile suivant les règles établies par le Code civil, ce qui revient à dire qu'en matière fiscale le fait prime le droit, l'administration va jusqu'à décider que la notion juridique du domicile doit être écartée même lorsque la loi (C. civ., art. 107 à 109) fixe le domicile des intéressés, ce qui est le cas des fonctionnaires inamovibles, des femmes mariées, des mineurs, des interdits et des majeurs servant ou travaillant habituellement chez autrui. En définitive, l'administration se réserve le droit d'apprécier toujours s'il y a domicile ou non, au sens, estime-t-elle, de la loi fiscale (1). »

Nous n'avons pas l'intention de discuter la question du principe du lieu d'imposition, c'est-à-dire si l'impôt doit être établi au domicile du contribuable ou au lieu où il exerce son activité. En prenant le droit français tel qu'il est, nous voulons examiner en quoi la notion de « domicile fiscal » en cette matière se distingue du « domicile civil ». Pour l'instant, contentons-nous d'avoir reproduit l'opinion de M. Bocquet sans faire de commentaires et voyons ce que disent les arrêts les plus caractéristiques de la jurisprudence incriminée.

(1) V. L. BOCQUET, t. III, p. 132 et suiv.

D'abord, en ce qui concerne la « délimitation » du domicile en matière fiscale par rapport au domicile civil, on peut citer un arrêt du Conseil d'Etat du 5 juillet 1929 qui a écarté l'application de l'article 107 du Code civil, dans le cas d'un magistrat inamovible, et a préféré au lieu de l'exercice des fonctions le lieu où le contribuable résidait habituellement et effectivement (1). Même solution, dans le cas d'un domicile électoral, dans une espèce jugée par le Conseil d'Etat le 14 mars 1930 (2).

Ces solutions sont à approuver entièrement, parce qu'elles s'appliquent à un cas de domicile *légal* et de domicile *spécial* (électoral) qui, comme nous l'avons constaté précédemment, sont des domiciles « fictifs ».

Pareillement, dans un arrêt du 11 juillet 1930 le Conseil d'Etat a décidé que l'impôt sur les traitements et salaires doit être établi « dans la commune où le contribuable réside habituellement et effectivement, alors même que cette commune ne serait pas celle où il possède son domicile suivant les règles établies par le Code civil (3) ». Mais de l'examen des faits il semble ressortir qu'il s'agit également d'un domicile légal ou fictif.

Dans un arrêt du 12 juin 1931, qui statue sur l'imposition à l'impôt général et à l'impôt sur les traitements, le Conseil d'Etat paraît, à première vue, avoir admis que le domicile de la loi de 1917

(1) C. E., 5 juillet 1929, *B. C. D.*, 1930, p. 100.

(2) C. E., 14 mars 1930, *B. C. D.*, 1930, p. 404.

(3) C. E., 11 juillet 1930, *B. C. D.*, 1931, p. 28.

est constitué, comme en matière de l'impôt général, par la résidence habituelle, consistant dans une habitation à la disposition du contribuable, mais il semble s'agir d'un apatride ; or, dans ce cas, il est naturel que la résidence joue un rôle supplétif de domicile. Encore, semble-t-il s'agir là, de principal établissement.

Le domicile fiscal en matière de l'impôt sur les traitements et salaires a encore été récemment défini par le Conseil d'Etat, dans son arrêt du 7 avril 1933, de la même manière qu'en matière de l'impôt général. D'ailleurs l'arrêt porte sur ces deux impôts. Le domicile de fait est au lieu où le contribuable possède le siège de ses intérêts et de ses affaires (1).

On conçoit qu'en matière de cet impôt cédulaire, la réunion dans un seul et même lieu de l'habitation et de l'exercice de la profession est spécialement de nature à déterminer le domicile. Ainsi il a été décidé par le Conseil de préfecture de la Seine, le 24 juillet 1929 qu'un étranger qui exerce à Paris les fonctions d'administrateur-délégué d'une société, doit être considéré comme y possédant une résidence équivalant à un domicile de fait (2).

Mais, puisqu'en droit fiscal français l'impôt est assis au lieu du domicile et non au lieu de l'exercice de la profession, alors si la fonction est exercée dans un autre lieu que celui de la résidence

(1) C. E., 7 avril 1933, *B. C. D.*, 1933, p. 309.

(2) Cons. préf. Seine, 24 juillet 1929, *Revue des Impôts*, 1930, art. 2851 et *Gaz. Pal.* 1929, 2.566.

habituelle et effective, c'est ce dernier lieu qui doit être retenu. Par exemple, le Conseil d'Etat a jugé le 11 décembre 1931 que l'impôt sur les traitements et salaires doit être établi au lieu du domicile, c'est-à-dire dans la commune où le contribuable habite effectivement avec sa famille, nonobstant le fait qu'il exerce sa profession à l'étranger, y a un pied-à-terre et y a obtenu un permis de séjour (1).

- Il semble donc qu'en cette matière la notion de domicile fiscal est sensiblement la même qu'en matière de l'impôt général sur le revenu.

3. — IMPÔT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières frappe, d'une part, les revenus réalisés en France, même lorsque les bénéficiaires sont « domiciliés » à l'étranger et, d'autre part, les revenus provenant de valeurs étrangères, lorsque les bénéficiaires sont « domiciliés » en France.

Aux valeurs françaises sont assimilées les valeurs étrangères soumises au régime de l'abonnement (2).

Par conséquent, la notion de « domicile » n'intervient que dans le cas des valeurs mobilières étrangères non-abonnées, et seulement lorsque

(1) Cons. d'Etat, 11 décembre 1931, *B. C. D.*, 1932, p. 406 ; *Revue des Impôts*, 1933, art. 3766 ; *Gaz. Pal.*, 1932.1.209.

(2) V. Décret du 26 décembre 1926, portant codification des textes qui régissent les valeurs mobilières, art. 48 et suiv.

ces revenus sont payés aux bénéficiaires en dehors du territoire français. Quant ils sont payés en France par un intermédiaire, celui-ci est tenu de retenir le montant de l'impôt (1).

Quand les revenus sont encaissés à l'étranger, le fisc ne peut plus percevoir l'impôt par le procédé du stoppage à la source. Force lui est donc de recourir à la collaboration du contribuable, par le moyen de la déclaration. D'après l'article 63 (2) du C. V. M., le propriétaire ou usufruitier de titres ou valeurs mobilières, *domicilié* en France, qui a encaissé à l'étranger, des revenus de valeurs mobilières étrangères non-abonnées doit, dans les trois premiers mois de l'année, souscrire au bureau de l'enregistrement de son *domicile* la déclaration du montant total des revenus perçus par lui au cours de l'année précédente et acquitter l'impôt sur ce total.

Si le paiement est effectué en France par un intermédiaire, les bénéficiaires qui ne sont ni *domiciliés* ni *résidant* en France et qui, en outre, ne sont pas de nationalité française (3), peuvent se faire exempter de l'impôt sur la production d'une déclaration sur papier non timbré, appelé « affidavit », certifiée par un agent diplomatique ou consulaire français dans la circonscription

(1) V. Code des valeurs mobilières, art. 60-63.

(2) Loi du 29 mars, art. 37, modifiée par la loi du 16 février 1932, art. 6.

(3) V. décret du 21 juin 1914, art. 41, V. *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, de MAGUÉRO, TASSAIN et MOLAS, 3^e édition, 1930, v^o *Valeurs mobilières étrangères*, n^{os} 506 et suiv.

duquel réside l'intéressé. Cette déclaration établit l'identité, la nationalité, le domicile et la résidence du déclarant, ainsi que son droit de propriété ou d'usufruit sur les titres dont les coupons ont été détachés (1). On trouve donc ici, ce qui est exceptionnel en droit fiscal français, un cas d'imposition dépendant de la nationalité.

C'est seulement lorsque le revenu est encaissé en France par un intermédiaire, qu'il y a cette différence suivant la nationalité. Lorsque le porteur de titres non abonnés encaisse les revenus à l'étranger, qu'il soit Français ou étranger, c'est le même régime qui lui est applicable. Il n'est soumis à l'obligation de la déclaration annuelle que s'il est domicilié en France. S'il est seulement résident, il est exonéré, même s'il est Français.

Examinons comment est entendu ici cette condition de « domicile ».

1^o Lorsque les produits sont encaissés *en France*, le domicile visé par la loi pouvait, avant la loi du 10 août 1927, être ce qu'on appelait (et ce qu'on appelle encore) un domicile de droit ou de fait. Le premier nécessitait l'autorisation de « l'admission à domicile », qui a été abrogée.

En ce qui concerne le « domicile de fait », on admettait, dès avant la loi de 1927, que c'était celui de l'article 102 du Code civil. Ainsi, on a considéré comme ayant en France un domicile

(1) V. Décret du 21 juin 1914, art. V. *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, de MAGUÉRO, TASSAIN, et MOLAŞ, 3^e édition, 1930, V. *Valeurs mobilières étrangères*, n^{os} 506 et suiv.

de fait, bien qu'il ait conservé dans son pays d'origine son domicile légal et politique, l'étranger qui, ayant exercé un commerce dans notre pays, y est administrateur de plusieurs sociétés et y réside la plus grande partie de l'année (Sol. 4 avril 1916) (1).

Quant à la notion de *résidence*, on admettait que c'était une pure question de fait, ne pouvant être résolue que d'après les circonstances de chaque affaire.

Par exemple, on a admis :

« que le fait pour un étranger de posséder en France un château et des fermes et d'être vice-président du Conseil d'administration d'une société française constituée pour lui une résidence en France, alors même qu'il n'y habiterait pas constamment (Sol. 23 mai 1916).

« Même solution pour un étranger habitant Paris depuis plusieurs années à cause d'événements politiques qui l'ont chassé de son pays, alors même qu'il aurait conservé dans ce pays la plus grande partie de sa fortune (Sol. 24 juin 1916 (2)). »

Par contre, l'administration ne considérerait pas « comme ayant une résidence en France les étrangers de passage qui habitent une partie de l'année soit notre littoral, soit nos villes d'eau » (Sol. 1^{er} mai 1916) (3).

2^o Pour les produits que les propriétaires et usufruitiers de valeurs étrangères se font envoyer ou encaissent à l'étranger, soit directement, soit

(1) V. T. A. de MAGUÉRO, v^o *Val. mob. étr.*, n^{os} 492 et suiv.

(2) V. T. A. de MAGUÉRO, v^o *Val. mob. étr.*, n^o 494.

(3) V. *op. cit.*, v^o *Val. mob. étr.*, n^o 495.

par intermédiaire, la loi, comme nous l'avons constaté, ne fait aucune distinction entre les Français et les étrangers. Elle atteint indistinctement les uns et les autres, pourvu qu'ils aient un *domicile* en France. La simple résidence en France ne suffit pas pour rendre possible l'imposition. Mais si la condition de domiciliation est exigée, il est admis par l'administration que le domicile peut n'être qu'un domicile de fait (Sol. 13 juin 1929).

Comme la loi de 1927 a abrogé « l'admission à domicile », nous croyons que la distinction entre le domicile de droit et de fait est destinée à disparaître.

Notons, encore, qu'en cette matière la question de domicile ne formera pas une question « préjudicielle », puisque ce sont les tribunaux de droit commun qui sont compétents pour connaître du contentieux fiscal en matière de taxation des revenus des valeurs mobilières.

Etant donné que, dans le cas de revenus encaissés en France, la loi parle aussi de simple résidence, il semble que la notion de « domicile fiscal » en cette matière s'apparente des principes de taxation admis en matière d'impôt général sur le revenu, faisant, bien entendu, abstraction de la présomption irréfragable de résidence habituelle de l'article 80 du Code de l'impôt sur les revenus (1).

(1) Cf. un article de M. G. GEORGE sur « les Fraudes fiscales et leurs suites », V. *Revue des contributions*, janvier 1933, p. 5.

4. — IMPÔT SUR LE REVENU DES CRÉANCES, DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, cet impôt est dû par le bénéficiaire des intérêts, lorsqu'il a son *domicile* ou sa *résidence habituelle* en France ou y possède un établissement industriel ou commercial dont dépend la créance, le dépôt ou le cautionnement (1). En l'absence de cette condition, l'impôt de la présente cédula n'est pas dû, alors même que les intérêts seraient payés effectivement en France.

La loi organise divers modes de paiement de cet impôt, suivant que le débiteur des intérêts est *domicilié* en France ou à l'étranger : par l'apposition de timbres mobiles sur la quittance ou sur le compte établissant le paiement des intérêts ou par une déclaration, accompagnée du paiement de l'impôt, qui doit être faite, suivant le cas, par le débiteur ou par le créancier (2).

Nous croyons que cet impôt étant apparenté à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, les notions de domicile et de résidence doivent y être entendues de la même façon. Nous ren-

(1) V. art. 66 du C. V. M. (art. 40 de la loi du 31 juillet 1917). La loi du 31 mai 1933 (art. 80 et suiv.) n'a pas eu pour effet de modifier les règles d'exigibilité. Cf. Circ. Dir. Gén. Enreg., 1^{er} juin 1933.

(2) V. J. GUILHOT, *Le nouveau mode de paiement de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements*, in *Clunet*, 1933, p. 857 et suiv.

voyons donc aux remarques que nous avons faites au sujet de l'autre impôt (1).

SECTION IV. — Les droits de succession.

1. — GÉNÉRALITÉS.

Avant de passer un jugement général sur la notion de « domicile » en matière fiscale, nous examinerons cette notion dans une autre branche du droit fiscal positif actuel français : en matière de droits de successions.

L'impôt successoral s'est profondément modifié en France depuis la loi du 22 frimaire an VII. D'une méthode de taxation objective et réelle, atteignant le fait de la mutation sans considération pour la capacité contributive effective des intéressés, on a passé à une véritable imposition directe sur la fortune globale, imposition très nettement personnelle.

Le principe de la territorialité de l'impôt, qui ne devait porter, pensait-on, que sur des biens français, entraînait comme conséquence l'exonération des valeurs mobilières étrangères.

Une première étape, vers la personnalité de l'impôt, est franchie avec la loi du 18 mai 1850, qui a apporté une première exception à cette immunité. L'article 7 de cette loi dispose que l'impôt sera applicable aux mutations par décès de fonds publics étrangers et d'actions de sociétés étrangères dépendant d'une « succession régie par la loi

(1) Cf. T. A. de MAGUÉRO, *v^o Impôt sur le revenu des créances*, n^o 19.

française. » L'article 11 de la loi du 13 mai 1863, comblant une lacune de celle de 1850, a soumis aux mêmes règles les obligations des sociétés étrangères.

Les successions des Français tombaient incontestablement sous l'empire de cette législation, mais pour les successions étrangères, la loi de 1850 laissait à décider si et à quelles conditions elles pouvaient être régies par la loi française.

Il en résultait de nombreuses difficultés.

Les articles 3 et 4 de la loi du 23 août 1871, en complétant les lois de 1850 et de 1863, ont mis fin à ces difficultés.

L'article 3 déclare d'abord les dispositions de la loi de 1850 applicables « aux créances, parts d'intérêts, obligations des villes, établissements publics, et généralement à toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient ».

L'article 4 résume ainsi le régime fiscal des valeurs mobilières étrangères dépendant de la succession d'un étranger : « sont assujettis aux droits de mutation par décès, les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts et généralement toutes les valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient, dépendant de la succession d'un *étranger domicilié en France avec ou sans autorisation* (1). »

Avec la loi du 23 août 1871, on voit apparaître en cette matière des droits de successions, une notion fiscale du domicile. La législation anté-

(1) V. décret du 28 décembre 1926 codifiant les lois d'enregistrement, art. 7, 8 et 9.

rieure, renvoyant au droit civil pour déterminer l'assujettissement à l'impôt, ne permettait pas d'atteindre les valeurs mobilières étrangères comprises dans la succession d'un étranger établi en France, lorsque celui-ci n'avait pas été admis à domicile en vertu de l'article 13 du Code civil. La Cour de cassation avait décidé que l'admission à domicile était une condition nécessaire pour que la succession d'un étranger puisse être régie par la loi française et, par conséquent, pour que l'impôt soit exigible sur les valeurs mobilières étrangères dépendant de cette succession (1).

La loi du 23 août 1871, article 4, est donc venue décider que seraient assujetties « ...les valeurs mobilières étrangères... dépendant de la succession d'un étranger domicilié en France, *avec ou sans autorisation* ». Ainsi cette loi est venue sur ce point écarter l'application de la loi civile alors en vigueur, en basant la taxation sur une notion de domicile qui était indépendante des conditions fixées par le Code civil. . |

« Ce n'est pas en vertu d'un principe juridique, exact ou non », dit M. Wahl, « que la loi assujettit les valeurs étrangères à l'impôt dans le cas où le défunt est domicilié en France. La preuve en est que les valeurs mobilières françaises restent assujetties au droit, dans les circonstances où elles l'étaient autrefois, c'est-à-dire même si elles dépendent de la succession d'une personne domiciliée à l'étranger. La loi a voulu simplement atteindre, dans le

(1) V. Cass., 24 févr. 1869 (trois arrêts). D. P. 69.1.294.

plus grand nombre possible d'hypothèses, des valeurs qui y étaient toujours soustraites autrefois, de même que la loi du 23 juin 1857 avait assimilé également partout où il lui était matériellement loisible de le faire, les valeurs étrangères aux valeurs françaises en ce qui concerne les taxes globales établies sur les titres (1) ».

Le point de vue politique et économique a donc conduit à écarter ici une conséquence logique du principe de l'imposition au *situs*, c'est-à-dire de la taxation portant exclusivement sur les biens de toute sorte situés en France. C'est ce qui a conduit le législateur à cumuler l'imposition au domicile avec celle au *situs* et à adopter une notion fiscale du domicile.

L'importance de la règle posée par l'article 4 de la loi du 23 août 1871 semble d'ailleurs grandement atténuée depuis la loi du 10 août 1927, sous l'empire de laquelle il paraît impossible de soutenir encore qu'un étranger a besoin d'une autorisation pour pouvoir acquérir un domicile en France.

Donc, dorénavant, l'autorisation de domicile étant supprimée, un étranger peut être considéré comme domicilié en France, s'il remplit les conditions exigées par la loi pour les Français.

Néanmoins, nous considérons comme très important de constater quels étaient les éléments constitutifs de ce domicile établi en France « sans autorisation », car c'est précisément ce mode de domicile de la loi de 1871, que l'on a baptisé du

(1) V. A. WAHL, *La notion du domicile au point de vue fiscal international*, in *Revue de Lépradelle*, 1905, p. 616.

nom de « domicile de fait » ou quelquefois de « domicile réel », qui a inspiré la jurisprudence fiscale en matière des contributions directes (1).

2. — TEXTES LÉGISLATIFS.

Le but de l'article 4 de la loi du 23 août 1871 fut précisément d'assujettir les valeurs mobilières étrangères aux droits de mutation en France, dans l'hypothèse où la jurisprudence n'admettait point que la succession fût régie par la loi française, c'est-à-dire au cas où le défunt étranger n'avait sur notre territoire qu'un domicile de fait. De là la formule de ce texte : « domicilié en France avec ou sans autorisation (2) ».

Les travaux préparatoires de la loi de 1871 font ressortir clairement à ce sujet, l'intention du législateur. On lit, en effet, dans l'exposé des motifs :

« ... les successions des étrangers domiciliés de fait en France échappent au droit de transmission. La jurisprudence considère que la succession d'un étranger établi, même depuis de longues années, en France, mais qui n'y a pas son domicile de droit, n'est pas régie par la loi française. Il a été fait de cette doctrine une application tellement rigoureuse qu'il a été jugé souverainement que l'immunité d'impôt s'étend à toutes les valeurs étrangères possédées par cet étranger.

Les articles 3 et 4 du projet ont eu pour but de remédier à cet état de choses, ils combent les lacunes de la loi de

(1) Cf. William OUALID, *Les doubles impositions en France*, in *Bulletin de l'Institut intermédiaire international*, 1922.

(2) Cf. T. A. de MAGUÉRO, *v^o Etranger*, n^o 103.

1850 en étendant aux successions des étrangers qui ont, en France, un domicile de fait ou de droit, l'application des principes déposés dans cette loi. »

« Par voie de conséquence, l'article 4 soumet aux droits de transmission entre vifs, à titre gratuit ou à titre onéreux, les mutations de valeurs étrangères mobilières, lorsqu'elles s'opèrent en France.

« Nous ferons remarquer que cette extension de la matière imposable aura pour résultat d'augmenter le produit, sans peser sur la masse des contribuables. Sans doute, le nombre d'étrangers ayant leur domicile en France et qui y meurent est relativement peu considérable ; mais ces successions sont presque toujours importantes et les fortunes qui en dépendent se sont constituées ou accrues sous la protection des lois françaises.

« N'est-il pas juste, d'ailleurs, que l'étranger qui s'est fixé sur notre territoire contribue aux charges publiques en raison de sa fortune, et que sa qualité d'étranger ne soit plus un motif pour être exempté des impôts que paient les Français lorsqu'ils possèdent des valeurs étrangères ? (1) »

Le rapport de la Commission du budget chargée d'examiner le projet de loi que l'Assemblée nationale a voté le 23 août 1871 n'est pas moins explicite :

« L'article 4 prévoit une autre situation : Un étranger habite la France, il y a son domicile réel, c'est-à-dire son principal établissement, sa résidence habituelle ; mais il n'a pas été autorisé par le chef du pouvoir exécutif à y établir son domicile, conformément aux prescriptions de l'article 13 du Code civil. Le domicile de cet étranger constitue-t-il un domicile légal ? Cette question a été controversée dans la doctrine et la jurisprudence. La Cour

(1) V. D. P. 1871.4.54, note (3).

de cassation avait admis la légalité de ce domicile pour la signification des actes judiciaires ; néanmoins, elle a décidé récemment que la loi française ne régit pas la succession d'un étranger ayant en France un domicile de fait. D'après cette dernière jurisprudence, voici ce qui arrive : un étranger a quitté son pays sans y conserver aucun domicile, et même sans esprit de retour ; il s'est établi en France ; il y a fait sa fortune, ou y a transporté sa fortune réalisée ailleurs ; il y a acheté un hôtel dont il a fait son habitation définitive ; il meurt dans cette situation après un séjour qui a pu durer plus de trente ans ; parce qu'il n'a pas demandé au Gouvernement l'autorisation d'avoir son domicile en France, toutes les valeurs mobilières étrangères qui se trouvent dans sa succession ne seront assujetties à aucun droit de mutation. Ces valeurs seraient soumises à l'impôt si elles appartenaient à un Français, ou même à un étranger autorisé à avoir son domicile en France. Appartenant à un étranger qui n'a pas obtenu cette autorisation, elles en seront affranchies, bien que cet étranger ait un domicile réel en France. Cela n'est ni juste, ni raisonnable ; la loi proposée fera cesser cette injustice (1). »

La loi nouvelle a donc assimilé, au point de vue fiscal, le domicile de fait au domicile de droit. On estime que cette assimilation est pleinement justifiée, non seulement par les considérations développées dans les travaux préparatoires de la loi, mais encore par d'autres motifs tirés du droit civil.

En effet, l'étranger qui s'est fixé en France sans l'autorisation du Gouvernement jouit, dans une large mesure, de la protection de nos lois civiles. N'est-il pas juste, dès lors, comme l'exprime l'exposé des motifs de la loi du 23 août 1871, « qu'il contri-

(1) D. P. 71.4.57.

bue aux charges publiques en raison de sa fortune et que sa qualité d'étranger ne soit plus un motif pour être exempté des impôts que payent les Français lorsqu'ils possèdent des valeurs étrangères (1) ».

D'après le rapport de la Commission du budget, le domicile de fait est ainsi caractérisé :

« ... l'article 4 ne sera applicable qu'autant qu'il sera constaté que l'étranger avait en France un établissement ou une résidence qui, pour un Français, constituerait un véritable domicile. S'il s'agissait, au contraire, d'un étranger voyageant en France, qui y décéderait pendant une résidence accidentelle ou passagère, sa succession ne serait pas régie par les mêmes règles. »

En résumé, il suffit qu'un étranger ait, en France, un domicile de fait, que, lorsqu'il y décède, ce ne soit pas au cours d'un voyage ou d'une résidence accidentelle ou passagère, pour que la loi française régie sa succession. C'est là une question dont l'appréciation est, en cas de contestation, laissée aux tribunaux sous le contrôle de la Cour de cassation appelée, en matière fiscale, à réviser, même en fait, les décisions des magistrats au premier degré (Jurisprudence constante, voir, notamment, Cass. 14 décembre 1870) (2).

3. — SOLUTIONS ADMINISTRATIVES.

Nous donnerons maintenant, sur la détermination du domicile de fait en matière des droits de

(1) Cf. Paul POULTEAU, *Des successions en droit fiscal international*, 1932, p. 17.

(2) V. D. P. 71.1.86 ; S. 70.1.407.

successions, les principales solutions administratives et décisions jurisprudentielles.

Deux décisions du ministre des Finances, des 12 juillet 1892 et 11 février 1893 ont approuvé la réclamation des droits de mutation par décès dans le cas suivant :

La marquise de B..., de nationalité espagnole, est décédée à Paris, le 18 décembre 1888, dans un appartement dont le bail, antérieurement au nom de son mari, avait été quelques mois avant son décès, cédé par acte enregistré à son fils, le comte de P..., attaché à l'ambassade d'Espagne.

Mais M. et M^{me} de B..., s'étaient depuis longtemps créé à Paris un centre d'intérêts. Ils avaient, en 1882, 1887 et 1888, déposé successivement à la banque un grand nombre de valeurs françaises et étrangères (y compris des valeurs espagnoles). Ils ont maintenu ce dépôt après la cession de bail consentie à leur fils et après l'installation de celui-ci. L'acte de décès de la marquise de B..., indiquait qu'elle était décédée « en son domicile du boulevard Malesherbes ». Après le décès, le comte de P..., a retiré de la banque de France les valeurs en dépôt ; l'acte produit à la banque indiquait que la marquise était décédée au domicile conjugal à Paris.

De cet ensemble de faits, on a conclu qu'au moment du décès de M^{me} de B... le marquis et la marquise avaient un domicile de fait à Paris, et, bien que la succession ait été regardée par les parties comme ouverte en Espagne pour les formalités à remplir, que le comte de P... ait fait reconnaître sa qualité d'héritier par le tribunal de Madrid, on

a exigé l'impôt^e en France, même sur les valeurs étrangères.

Une solution de septembre 1892 a été rendue dans les circonstances ci-après : un sujet russe est décédé à Milan en 1891, mais depuis 25 ans il passait l'hiver (seulement) à Nice, où il avait acquis une villa et où il payait une contribution personnelle ; il y avait déposé ses valeurs et, en exécution du décret du 2 octobre 1888, il avait déclaré y avoir établi sa résidence. Bien qu'il eût conservé sa nationalité et fait renouveler chaque année par le Gouvernement russe l'autorisation de résider en France et qu'il fût décédé à l'étranger, on a appliqué à sa succession l'article 4 de la loi du 23 août 1871 (1).

4. — JURISPRUDENCE.

Le Tribunal de Versailles a reconnu, le 30 mars 1878, comme suffisamment caractéristique d'un domicile de fait la résidence dans une ville d'où le défunt ne s'absentait que pour des excursions ou des voyages de peu de durée, où il payait l'impôt personnel et mobilier, où il se déclarait demeurant dans les actes et où, enfin, était le centre de ses affaires ; et cela en admettant même qu'il eût conservé son domicile de droit en Belgique et que la plus grande partie de sa fortune se trouvât dans ce pays (2).

(1) Solut. relatées au *T. A.*, v^o *Etranger*, n^o 104.

(2) *V. J. E.* 20865 ; *R. P.* 5173 ; rapp. Nice, 11 février 1879 et 9 juillet 1883, *R. P.* 5377 et 6263 ; Montbéliard, 30 nov. 1887, *R. P.* 7083.

La Cour de cassation a jugé le 1^{er} juillet 1895 que le domicile de fait d'un étranger en France est suffisamment établi par la déclaration faite par l'étranger à la mairie du lieu où il réside, qu'il entend y fixer son domicile, par l'acquisition d'un hôtel en ce lieu et l'occupation pendant plusieurs années de cet hôtel qui constituait son principal établissement, enfin par le paiement en cette localité de la cote mobilière (1).

Mais il a été jugé par le Tribunal civil de la Seine, le 11 janvier 1901, que l'acquisition, par un étranger, d'immeubles importants en France, notamment d'un hôtel à Paris, n'est pas caractéristique d'un domicile de fait en France, même si elle est corroborée par des séjours prolongés en France et par le paiement d'une cote mobilière importante, alors que le *de cujus* payait dans d'autres pays des impôts plus élevés et y possédait des immeubles beaucoup plus importants ; que les énonciations d'actes passés par le défunt, et où il est désigné comme domicilié en France, sont détruites par les énonciations d'actes postérieurs indiquant qu'il demeure en France ou même qu'il y a « l'une de ses habitations (2) ».

Le Tribunal de Lyon a rendu sur la même question le 3 mars 1904 un jugement dont nous relevons les considérants :

« Attendu, en l'espèce, qu'il est établi surabondamment par de nombreux documents, notamment par l'acte de décès du *de cujus* et par la délibération du conseil de

(1) V. R. E. 981.

(2) V. R. E. 2635 ; J. E. 26141 ; R. P. 10099.

famille réuni devant le juge de paix du domicile des mineurs que le sieur L..., avait, depuis près de treize ans et sans interruption, un domicile de fait en France,... qu'il y avait son principal établissement, y exerçait sa profession de comptable, avait un appartement loué à son nom et payait les impositions, qu'on ne saurait admettre, comme preuve du contraire, soit le fait qu'il avait déposé ses fonds dans une banque de Genève, le choix d'un dépositaire tenant à de nombreuses considérations étrangères au domicile, telle que la sécurité du dépôt, le taux de frais de garde, les impôts à éviter... (1).

Le 7 août 1903 le Tribunal civil de la Seine se prononçait ainsi sur une espèce portée devant lui :

« Attendu qu'il résulte de tout ce qui précède que la dame H..., a formellement déclaré au fisc qu'elle avait, à Paris, rue de l'Elysée, son principal établissement ; qu'elle a fait de son hôtel à Paris sa résidence la plus habituelle ; qu'elle avait à Paris le centre de ses intérêts matériels, sa comptabilité centrale ; qu'elle avait à Paris le centre de ses intérêts moraux, la sépulture de sa famille ; qu' aussitôt après son décès, ses enfants adoptifs et ses frères et sœurs, légataires universels, ont déclaré, soit à l'état civil de Paris, soit au Tribunal de Vienne, que le domicile de fait de la défunte était à Paris, rue de l'Elysée, n° .. ; qu'ils ont acquitté en France les impôts considérables que cette fixation de domicile entraînait, que l'ensemble des faits ci-dessus constitue des présomptions graves, précises et concordantes qui suffisent à établir que c'est bien à Paris que la baronne de H... avait son domicile dans le sens de l'article 4 de la loi du 23 août 1871 ;

« Attendu qu'il importe d'examiner les objections produites par les demandeurs, en dehors de celles déjà repoussées plus haut ;

(1) V. R. P. 10809.

« Attendu qu'ils rappellent d'abord que la dame H... a soigneusement conservé sa nationalité autrichienne ; qu'elle a été décorée par l'empereur d'Autriche et a sollicité de lui des titres de noblesse pour ses enfants adoptifs ; qu'enfin, elle a déclaré, dans son testament, qu'elle donnait pour base à ses dispositions les lois en vigueur en Autriche ; mais attendu que ces faits sont sans intérêt au présent débat ; que la nationalité de la dame H... n'est point contestée et qu'il s'agit de savoir si elle était, ou non, domiciliée en France... (1) »

Le Tribunal civil de la Seine a jugé, le 19 février 1926, que possède incontestablement, en France, un domicile de fait, l'industriel naturalisé Suisse, placé à la tête d'une des raffineries les plus importantes de France, gérant de la Société en commandite propriétaire de cette raffinerie, et dont il a seul la signature sociale, qui a loué à Paris, pour son habitation personnelle, pour douze années, un hôtel somptueusement installé et luxueusement meublé, tandis que sa résidence en Suisse, beaucoup plus modeste, ne constituait qu'une simple villégiature, surtout si le *de cujus* a été indiqué comme domicilié à Paris, tant dans son acte de décès, rédigé sur la déclaration de son beau-frère et de son neveu, que dans le procès-verbal d'apposition de scellés par le juge de paix (2).

La Cour de cassation dans un récent arrêt du 30 décembre 1929 a confirmé le jugement ci-dessus du Tribunal civil de la Seine en ces termes :

(1) V. R. E. 3420 ; R. P. 40679 ; rapp. Nancy, 1^{er} mars 1904 ; R. P. 10850 ; J. E. 26922.

(2) V. R. E. 8475.

« Attendu qu'il résulte de ces faits et circonstances exactement appréciés que Henri Say avait, en France, un établissement qui, pour un Français, constituerait un véritable domicile (1). »

Il n'est donc pas surprenant que les éléments du domicile *de fait* retenus en matière des droits de succession sont les mêmes qu'en matière de l'impôt sur les revenus, puisque, comme nous l'avons indiqué, l'origine de cette notion se trouve dans la loi du 23 août 1871, dont la jurisprudence générale fiscale s'est inspirée à maintes reprises.

Il apparaît, donc, des termes mêmes de l'arrêt ci-dessus et des autres décisions citées que l'existence d'un domicile de fait pour un étranger, en France, peut résulter de présomptions diverses.

Nous avons vu que les tribunaux retiennent en cette matière, comme l'un des indices de la fixation du domicile de fait, le paiement par le *de cujus* de ses impôts dans ce lieu.

MM. Maguéro, Tassain et Molas disent à propos de l'indice résultant du paiement des impôts que : « A titre de présomption, on peut également faire état des déclarations déposées par le *de cujus* en vue du paiement de l'impôt général sur le revenu. L'article 7 de la loi du 15 juillet 1914 dispose, en effet, que si le contribuable (à l'impôt général sur le revenu) possède plusieurs résidences, il sera assujetti à l'impôt où il est réputé posséder son principal établissement (2). »

(1) Cass. re T., 30 décembre 1929, D. H. 1930, p. 65.

(2) T. A. de MAGUÉRO, TASSAIN et MOLAS, v^o *Succession*, n^o 340.

Si nous sommes d'accord avec ces auteurs sur ce point, nous ne le sommes plus avec la définition qu'ils donnent du domicile de fait, comme supposant « la résidence *unie à la volonté* d'avoir le centre de ses affaires au lieu où l'on réside, ce qui ne peut s'apprécier qu'en fait. » Nous avons déjà, au cours des pages précédentes, très longuement critiqué l'utilité de l'élément psychologique et n'avons pas à reprendre ces critiques encore une fois ici.

Les mêmes auteurs ajoutent, à propos de l'article 4 de la loi du 23 août 1871, qu'il faut remarquer, toutefois, que « l'article 4 n'a aucunement modifié les principes admis en jurisprudence sur la loi qui doit régir la dévolution héréditaire : la loi fiscale ne peut modifier les règles de pur droit civil. Aussi, la Cour de cassation a-t-elle continué, nous l'avons vu, à juger, même après 1871, que la succession d'un étranger qui n'avait en France qu'un domicile de fait n'est pas régie par la loi française. Comme c'est au droit civil qu'il faut recourir pour déterminer la dévolution héréditaire, il en résulte que les agents de l'administration, quand il s'agit de la succession d'un étranger qui n'avait en France qu'un domicile de fait, doivent, pour établir les perceptions à opérer dans notre pays, se reporter à la loi personnelle du défunt en vue de savoir à qui la succession est dévolue et liquider les droits d'après le degré de parenté existant entre le défunt et les successibles appelés (Sol. 10 août 1891). La seule portée de l'article 4 de la loi de 1871 est de permettre de

frapper de l'impôt, non seulement les biens mobiliers et immobiliers en France, mais encore les valeurs mobilières étrangères (1).

5. — OBSERVATIONS SUR LA NOTION DU DOMICILE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUCCESSIONAL ET EN MATIÈRE DE LA LOI CONCERNANT LA DÉVOLUTION DES BIENS.

Il nous reste à faire l'observation suivante sur la notion du « domicile » en matière de l'impôt successoral et sur la loi concernant la dévolution des biens.

S'il est, en principe, exact qu'avant l'abrogation de « l'admission à domicile » la jurisprudence soumettait les successions des étrangers en France à leur loi nationale, cela provenait de la confusion qui régnait entre le domicile, proprement dit, et le domicile de l'article 13 du Code civil, qui faisait partie du statut politique et était un préliminaire de la naturalisation (2). Nous avons vu (3) qu'il existe actuellement une tendance prononcée à faire régir le statut personnel des étrangers en France par la loi de leur domicile. Or, puisque, depuis l'abrogation de « l'admission à domicile », il semble que la distinction entre le « domicile de droit » et le « domicile de fait » tende à disparaître, il y a de fortes chances pour que les notions de

(1) *Op. cit.*, v^o *Etranger* n^o 103 ; Cf. jurispr. citée sous le n^o 105 bis.

(2) Cf. PLANIOL et RIPERT, t. IV, p. 18 et suiv. ; J. P. NIBOYET, n^o 724, p. 841.

(3) V. *supra*, p. 169.

« domicile civil » et de « domicile fiscal » se rejoignent sur un terrain d'entente, par l'adoption d'une formule transactionnelle, celle du *domicile* tout court, sans d'autre qualificatif (1).

(1) La question de domicile fiscal, de domicile civil et de la loi applicable à la dévolution successorale, se pose en matière de « l'envoi en possession spécial » de la loi du 13 juillet 1925, art. 52 et suiv., en ce qui concerne les biens situés à l'étranger. V. à ce sujet, PLANIOL et RIPERT, vol. IV, nos 229 et suiv. et les articles cités. V. également E. PILON, nos 1144 et suiv., p. 618 et suiv.

CONCLUSION

1. — RÉFUTATION DES OPINIONS QUI ADMETTENT LA PLURALITÉ DES DOMICILES.

Nous avons déjà précisé dans le chapitre sur la notion du domicile en droit privé français, quels doivent être, selon nous, le contenu et la portée de cette notion en droit interne et en droit international et comment on doit soigneusement distinguer ce mot et cette notion du mot et de la notion de résidence.

Il s'agit, maintenant, de déterminer si le « domicile fiscal », depuis la loi du 10 août 1927 qui a abrogé « l'admission à domicile » de l'article 13 du Code civil, doit être entendu dans un sens différent du « domicile civil ».

Comme nous l'avons montré dans les pages précédentes, la majorité des auteurs qui ont traité de la question du domicile en matière de droit privé ou de droit d'impôt, ont admis la distinction entre ces deux domiciles et, même, la pluralité de domiciles dans chacune de ces deux branches du droit.

Ainsi M. Niboyet écrit dans son Cours précité :

« ... les experts et les auteurs de traités ont parfaitement compris qu'on pouvait admettre dans les rapports

internationaux, comme on est arrivé à le faire dans les rapports internes, la notion de la *pluralité* des domiciles, en ce sens qu'à côté du domicile *conventionnel* il y aurait place pour un domicile électoral, successoral ou fiscal (1). »

De même, M. Cassin indique que :

« *Ces lois fiscales sont loin d'ailleurs, à l'intérieur d'un même Etat, d'adopter une notion unique du domicile. C'est ainsi qu'en France le domicile de fait ou de droit visé par la loi du 23 août 1871 pour l'application des droits français de mutation par décès aux successions des étrangers fixés en France, et notamment à la dévolution de leurs valeurs mobilières étrangères, doit être entendu en son sens normal d'établissement principal. En revanche, pour être assujetti à l'impôt global sur le revenu en France, il suffit d'y avoir une résidence habituelle (art. 6, L. 15 juill. 1914). Seule la détermination du revenu imposable varie suivant que l'étranger a ou non un véritable domicile en France. Il semble également que, pour l'application des impôts sur les salaires, traitements, sur les bénéfices des professions non commerciales et sur le revenu des valeurs mobilières étrangères non abonnées, la qualité de « domicilié » soit entendue très largement, alors que, si le domicile à l'étranger doit soustraire certains individus à l'impôt, les tribunaux se montrent bien plus exigeants (2) ».*

Voici la conclusion de M. Levasseur, qui admet, comme nous avons vu, le principe de la poly-multiplicité des domiciles :

« Nous avons dit, au début de nos explications, que le domicile en droit français (et il en est probablement de même dans les législations étrangères) varie suivant les institutions juridiques où il intervient, et que cette no-

(1) *Cours de La Haye*, 1930, p. 71.

(2) E. CASSIN, *op. cit.*, p. 32.

tion n'est pas strictement la même dans ces cas différents. Nous croyons en avoir fait la preuve au cours de ce chapitre. Nous avons individualisé de notre mieux un nombre respectable de notions dissemblables du domicile et nous n'avons pas la prétention d'en avoir dressé une liste complète.

Il n'y a donc pas un domicile, il y en a plusieurs, il y en a à peu près autant que d'effets différents attribués au domicile, et la définition de chacun d'eux dépend à chaque fois du rôle qu'il doit remplir.

Certes, ils ont tous des caractères communs, qui ont permis de les grouper sous une même étiquette, en leur appliquant le terme générique de « domicile », mais c'est là une source de confusions pratiques due à la négligence des législateurs. En fait, ainsi que nous l'avons vu, le dosage des éléments est infiniment varié ; le fait matériel et l'intention se combinent dans des proportions délicates à déterminer.

Tantôt l'élément matériel, réduit à sa plus simple expression, absorbe à lui seul la presque totalité de cette analyse, tantôt il s'affirme et se précise, il se joint à l'intention, s'associe avec elle dans un harmonieux équilibre où la notion de domicile trouve son expression idéale, tantôt il lui cède du terrain, s'efface graduellement devant elle jusqu'à disparaître complètement, comme c'est le cas dans la notion du domicile matrimonial.

Les différents domiciles forment donc une gamme assez complète qui permet de passer de l'un à l'autre par des nuances à peine sensibles. Mais il importe cependant de ne pas perdre de vue cette diversité si l'on veut donner une solution correcte au problème du domicile en droit international privé (1). »

Nous avons vu que certaines législations étrangères distinguent aussi entre domicile civil et domicile fiscal.

(1) G. LEVASSEUR, *op. cit.*, p. 457.

Enfin, les experts de la Société des Nations ne se réfèrent pas, dans les projets de conventions bi-latérales, à la notion du domicile civil et distinguent, en matière fiscale, deux sortes de domiciles, dont l'un est applicable à l'impôt sur les revenus et l'autre, à l'impôt sur les successions.

Nous croyons avoir amplement démontré, en utilisant pour nos expérimentations le champ du droit positif français et en comparant, chemin faisant, ses données avec les données d'autres législations, qu'en réalité la notion du domicile est une et indivisible, la même pour le droit privé et le droit fiscal.

Pour nous, les divergences d'opinions et d'interprétation, proviennent principalement d'une terminologie défectueuse et de la confusion avec d'autres institutions proches du domicile, mais qui ne le sont pas en réalité.

Ainsi, au point de vue terminologique on parle de « domicile » dans des cas où il s'agit de la « résidence ». Au point de vue de son contenu, on confond quelquefois le lien domiciliaire avec le lien national, tels les tribunaux de l'Etat de New-York (1).

Le rôle que l'on fait jouer à l'élément intentionnel qui, selon nous, devrait être relégué à l'arrière-plan, est également une cause de désaccords.

(1) V. *supra*, p. 132 s.

2. — AU CONTRAIRE DE CES THÉORIES,
ADOPTION D'UNE NOTION UNIQUE DE DOMICILE
POUR LE DROIT PRIVÉ ET POUR LE DROIT FISCAL.

Nous avons signalé dans l'Introduction au présent ouvrage que nous n'entendions pas élaborer une théorie du domicile fiscal sans égard aux données de l'armature sociale et économique qui sert de fondement et de « fonds commun » à toutes les règles de droit. Nous croyons que si un droit nouveau veut se servir d'une notion qui existe déjà dans un droit plus ancien, il y a lieu d'éviter que le droit nouveau déforme cette notion sans une nécessité absolue.

A la lumière de cette considération primordiale, il nous semble que le droit en général, tant civil que fiscal, a beaucoup à gagner à adopter une notion unique, uniforme et objective du domicile, sauf à écarter l'emploi de cette notion et à utiliser la notion de résidence, quand le recours au domicile deviendrait gênant, mais en appelant alors cette dernière de son vrai nom, sans étiqueter cette institution plus modeste du nom de domicile, ce qui prête aux confusions que nous avons relevées.

Donc, pour nous, le *domicile* tout court, sans d'autre qualificatif et libéré enfin des guillemets dont nous avons été forcés de l'affubler au courant des pages précédentes, doit être le même en droit privé et en droit fiscal, le même aussi et indivisible à l'intérieur de chacune de ces deux branches du droit,

En effet, le domicile n'est-il pas le rattachement d'un individu à un milieu social et économique, constitué par la fixation dans ce milieu de son principal établissement, ou d'un centre ou siège durable de ses intérêts généraux. S'il peut être difficile parfois de dire, en présence de la concentration d'un faisceau d'intérêts dans deux ou plusieurs endroits, lequel de ces établissements constitue l'établissement principal, la difficulté ne nous paraît pas insurmontable. On peut arriver à cette détermination à l'aide des nombreux indices que nous avons énumérés, parmi lesquels l'intention ne devrait prétendre qu'à une place modeste.

Dans le cas où les intérêts familiaux d'un individu se trouvent concentrés dans un autre lieu que ses intérêts patrimoniaux, nous estimons que, pour la détermination du domicile, on doit accorder la préférence à la résidence, car, à quelque point de vue que l'on se place, civiliste, fiscal ou autre, quand juridiquement le domicile joue un rôle, c'est toujours en tant qu'habitat qu'il est d'abord considéré.

La définition du domicile proposée par les experts de la Société des Nations en ce qui concerne l'impôt sur les revenus, nous paraît la plus susceptible de servir de modèle à une unification législative, car, comme nous l'avons vu, elle écarte l'élément intentionnel et prend l'habitation comme l'élément primordial du domicile.

Le droit civil gagnerait à venir se modeler, à cet égard, sur le droit fiscal en formation dans la doctrine et dans la jurisprudence, dans les

projets de conventions et, parfois même, dans les législations. C'est donc au droit civil d'être influencé par le droit fiscal et à lui emprunter la notion de domicile (de fait) qu'il s'est créée. A se tremper dans un « bain de réalité » et à recevoir ce baptême de son frère puîné, le droit civil ne devrait prendre aucun ombrage, puisque c'est lui qui, par certains errements, a aiguillé le droit fiscal sur la bonne voie. C'est sa faute si le droit fiscal a dû se forger une théorie de domicile à son propre usage, qu'il sera le premier très heureux de voir adoptée par son frère aîné. Nous avons admis, avec M. le Doyen Gény que « ces deux disciplines ne doivent pas s'opposer, mais doivent collaborer l'une avec l'autre » et qu'une entr'aide fraternelle, au contraire d'une opposition ou d'une antinomie, n'exclut pas l'interprétation ou l'influence réciproque (1). Si, en principe, le droit fiscal doit s'appuyer au droit civil, qui forme le « fonds commun » de règles juridiques, il n'y a aucune objection, qu'à son tour, ce dernier profite de l'expérience d'un droit qui se nourrit de réalités. Ce ne sera pas la première fois que le droit civil aura subi l'influence du droit fiscal et, souvent, il n'a qu'à gagner à considérer les choses à travers le « prisme » tout objectif et pratique du droit fiscal.

C'est cette idée même de l'influence réciproque des deux disciplines que nous relevons dans le traité de M. E. Pilon :

« Encore faudrait-il se mettre d'accord sur ce que l'on appelle la notion du domicile fiscal.

(1) V. *supra*, p. 242.

Accord qui sera facilité par la notion de domicile civil, si au lieu de prendre cette notion avec le caractère étroit et subjectif qu'on lui reconnaît souvent en droit civil interne, on lui donnait un caractère plus souple et plus objectif, en considérant surtout, dans le domicile, le siège effectif des intérêts et des relations d'affaires d'une personne, individu ou société, en un mot, l'indication ostensible pour les tiers du lieu où ils doivent s'adresser (1). »

En préconisant l'unification du domicile civil et fiscal, nous n'avons eu en vue que le domicile général ou de choix. Nous laissons de côté le domicile légal, que la loi assigne pour diverses raisons à certaines personnes désignées par elle, car ce domicile n'est souvent qu'une pure fiction, comme nous l'avons souligné maintes fois.

Les experts de la Société des Nations proposent, en matière des droits de succession, une notion de domicile différente de celle qu'ils ont suggérée pour l'impôt sur les revenus. Ils y ont introduit l'élément intentionnel. Nous estimons qu'il n'y a pas de raisons valables pour que ces deux notions soient différentes. D'ailleurs, si l'on reconnaît avec nous que l'élément intentionnel doit être éliminé, il reste de la définition du domicile, en matière de l'impôt successoral, le mot « résidence » tout court, ce qui est moins que l'expression « résidence normale », employée en matière d'impôt sur les revenus (2).

(1) E. PILON, *op. cit.*, n° 80, p. 39.

(2) Cf. art. 10 du projet de convention concernant les impôts réels et personnels et art. 2 du projet de convention en matière de droits de succession. Doc. C. 246 S. D. N., p. 11 et p. 19.

La raison pour laquelle les experts ont cru devoir faire intervenir l'élément intentionnel en matière de droits de succession se trouve, probablement, dans l'idée qu'en principe, un seul Etat devrait être admis à percevoir l'impôt de succession et l'on désirait s'assurer que ce soit l'Etat de la véritable allégeance fiscale. Si l'on avait admis, en principe, un système où il y aurait un droit de transfert, de caractère objectif et réel, sur les biens situés dans chaque Etat intéressé, et un impôt successoral complémentaire, subjectif et personnel, dans l'Etat du domicile, il est possible qu'on aurait adopté la même notion de domicile qu'en matière d'impôt sur les revenus. Dans ce dernier cas, en effet, on serait parti de l'idée que le « domicile », en matière fiscale, joue surtout le rôle de principe technique de taxation, facilitant la perception d'un impôt global assis sur les facultés ou la capacité du contribuable.

3. — RÔLE DE LA RÉSIDENCE

COMME PRINCIPE TECHNIQUE DE TAXATION.

En préconisant, en matière fiscale, l'adoption d'une notion de domicile identique avec le domicile de droit civil, nous n'entendions nullement conseiller que la taxation pour l'impôt global se fasse uniquement sur la base d'un domicile. Ce serait nous contredire nous-même, car à la fin de notre partie théorique nous sommes arrivés à la conclusion qu'à l'heure actuelle le « domicile fiscal » était surtout « un principe technique ser-

vant de base à la distribution et au recouvrement de l'impôt et mettant cette collectivité donnée à même de taxer cet individu suivant ses facultés ou capacités. » Par là, nous visions la possibilité d'accorder un certain rôle à la résidence ordinaire en matière de la distribution des impôts, ainsi que le fait le droit fiscal français, notamment dans l'article 72 du Code de l'impôt sur les revenus.

Il est vrai que, au point de vue fiscal international, étant donné que l'impôt global doit, en principe, être établi et perçu uniquement au domicile, la solution idéale serait d'adopter, dans le mécanisme de cet impôt, une seule et unique notion de domicile, sans distinguer entre le national et l'étranger, tant pour la détermination des assujettis que pour la détermination de l'assiette et du lieu de l'imposition. Cette notion devrait, comme en droit civil, être basée sur cette idée, qu'il ne peut y avoir qu'un domicile, c'est pourquoi, d'ailleurs, elle devrait aboutir à fixer le domicile du contribuable là où il a un domicile civil. En un mot, cette notion devrait coïncider avec celle du droit privé.

Bien entendu, comme nous l'avons dit, il faudrait que cette dernière notion ait été amendée et que l'élément intentionnel en ait été banni. Nous n'avons pas à répéter ici ce que nous avons dit ailleurs de cet élément, en ce qui concerne son caractère subjectif et partant trop élastique et variable, et les inconvénients qu'il présente dans la lutte contre la fraude.

On est ainsi amené à souhaiter que, en droit

civil comparé, la notion du domicile s'uniformise suivant un type purement objectif, et que le projet de convention fiscale des experts de la Société des Nations serve à cet égard de modèle aux tentatives faites en vue de parvenir à l'unification du droit civil.

Mais la réalisation de cet idéal d'une généralisation du rôle du domicile dans l'impôt général sur le revenu français doit être ajournée, tant que les Etats ne se seront pas entendus pour conclure une convention d'entr'aide en matière de contrôle fiscal. En effet, la France ne pourrait renoncer à la notion de simple résidence pour l'assujettissement à l'impôt et la taxation forfaitaire des non-domiciliés, que si, grâce à l'aide des administrations fiscales étrangères, le fisc français était en mesure d'être informé exactement de tous les avoirs à l'étranger des domiciliés. Tel est du moins le raisonnement qui découle de l'idée que le rôle du domicile est, en matière fiscale, surtout technique.

Indépendamment de cette absence d'entr'aide internationale en matière de contrôle fiscal, il peut y avoir une autre raison de conserver la taxation des résidents : c'est la diversité des systèmes fiscaux des différents Etats. Nous ne devrions renoncer à atteindre que les résidents qui sont taxés à l'impôt global dans l'Etat où ils ont leur domicile. Tant qu'il y aura des Etats qui pratiqueront l'imposition à la source, ou la taxation exclusivement cédulaire, les résidents devront continuer à être imposés.

C'est à ce point de vue technique que se place

Le Syndicat national des membres de l'Administration des Contributions directes, lorsqu'il conseille d'étendre aux étrangers domiciliés en France les dispositions de l'article 80 du Code de l'impôt sur les Revenus :

« Il paraît opportun d'étendre cette disposition aux étrangers domiciliés en France, car nombreux sont les contribuables de cette catégorie qui déclarent des revenus notoirement inférieurs au train de vie manifesté par leur loyer.

« Nous ajouterons donc : les étrangers domiciliés en France sont imposables dans les mêmes conditions (c'est-à-dire, d'après l'art. 80) (1). »

Notons d'abord, en passant, que le Syndicat des contrôleurs ne parle pas de domicile de *fait* ou de domicile *réel*, mais de domicile tout court.

Il n'est pas clair si le projet ci-dessus propose de supprimer l'imposition des étrangers domiciliés en France sur le montant de leurs revenus réels de toutes provenances, en lui substituant le régime de l'article 80, ou seulement de contrôler leurs déclarations par le moyen de l'indice du loyer, leur résidence en France étant considérée comme une résidence secondaire. Nous croyons que c'est plutôt dans ce sens que l'on doit entendre la suggestion ci-dessus. Alors on pourrait rapprocher cette proposition de celles des articles 78 de la loi du 31 mai 1933 et 6 de la loi du 23 décembre 1933 commentées antérieurement. Parmi les projets

(1) V. *La réforme fiscale*, Conclusions adoptées par le Syndicat national des membres de l'Administration des Contributions directes, p. 108 *in fine*.

et propositions qui ont résulté dans le vote de ces lois, il y avait une proposition gouvernementale qui consistait à fixer une taxation minima d'après les signes extérieurs. D'après le barème envisagé, le revenu minimum imposable eût été obtenu, dans le cas de locaux d'habitation, en appliquant le coefficient 3 à la valeur locative de la résidence principale et le coefficient 7, à la valeur locative des résidences secondaires en France et hors de France (1).

Cette proposition n'aboutit pas pour diverses raisons, parmi lesquelles il faut citer l'objection tirée du caractère absolu de ces présomptions, qui fixaient des coefficients arbitraires. Il aurait suffi, pour répondre tout au moins partiellement à ces critiques, d'admettre les redevables à démontrer l'inexactitude du minimum légal.

Ce système ne fut donc pas maintenu et on lui a préféré les dispositions des deux lois ci-dessus. Comme on a vu, c'est une variété de ce système qui existe, sous forme de l'article 80, pour les étrangers ayant en France leur résidence habituelle.

4. — CRITIQUE DU SYSTÈME FISCAL

ACTUEL FRANÇAIS

EN CE QUI CONCERNE L'IMPOSITION DES ÉTRANGERS.

Bien que nous ayons admis le caractère surtout technique du « domicile fiscal », nous estimons, néanmoins, que le système français devrait être amendé de la façon suivante :

(1) V. art. de M. Camille ROSIER, précité dans la *Revue des Contributions*, 1933, p. 224.

Les personnes visées dans l'article 80 devraient être admises à établir qu'elles ont déjà supporté l'impôt global dans un autre pays et, dans ce dernier cas, elles devraient être exemptées de l'impôt général sous quelque forme que ce soit.

Par contre, cet article devrait s'appliquer aux étrangers domiciliés en France, mais seulement comme un des éléments indiciaires de leur capacité contributive.

En effet, si le « domicile fiscal » est surtout un principe technique servant de base au recouvrement de l'impôt, il ne doit pas, même à l'heure actuelle, être considéré uniquement sous un angle technique. Il ne faut pas oublier que c'est aussi un principe scientifique de rattachement fiscal ou d'allégeance fiscale, donc un principe de justice fiscale.

Justement, l'imposition sur la base forfaitaire de tout étranger ayant en France une « habitation à sa disposition » dans les conditions de l'article 72 du Code de l'impôt sur les revenus, n'est pas sans heurter les conceptions de justice fiscale de certains pays, tels que les Etats-Unis d'Amérique, qui ne connaissent pas de système de taxation semblable. Un communiqué paru dans l'édition de Paris du journal américain *The New-York Herald*, du 22 janvier 1934, nous apprend que la commission financière du Congrès américain a approuvé une proposition de loi accordant au Président de l'Union des pouvoirs l'autorisant à augmenter de 50 %, par mesure de rétorsion, les impôts payables par les individus et sociétés

ressortissants des Etats qui lèvent des impôts discriminatoires sur les Américains ou les sociétés américaines. Cette proposition semble viser, parmi d'autres Etats, le système français de l'impôt sur le revenu. Cette mesure qui ne semble pas près d'aboutir est, néanmoins, significative de l'attitude de certains pays envers le système fiscal français actuel, qui, croyons-nous, pourrait être modifié afin de mieux s'adapter aux besoins de la justice fiscale internationale (1).

Le système français devrait aussi être révisé en ce qui concerne le statut fiscal des étrangers ayant en France le lieu de leur « séjour principal ». Les modalités d'assiette et de recouvrement de l'impôt en ce qui concerne cette catégorie de contribuables, n'ont pas encore été réglées par décret, bien que la loi du 29 avril 1926 ait maintenant presque huit ans de date. Nous avons vu que le Conseil d'Etat a jugé que ces contribuables devaient l'impôt sur la base forfaitaire (2). Nous avons vu que, d'après MM. Allix et Lecerclé, « le législateur commet une erreur », à leur avis, « lorsqu'il prétend adapter les règles des impôts sur les revenus aux personnes sans installation fixe ; une telle adaptation est pratiquement impossible et ne peut avoir que des résultats décevants (3) ». Ces auteurs préconisent la création, à l'intention de cette catégorie de contribuables, « d'une taxe

(1) Nous apprenons, en mettant sous presse, que cette mesure ne vise que la double imposition des sociétés américaines.

(2) V. Conseil d'Etat, 30 octobre 1931, cité *supra*, p. 293.

(3) V. *supra*, p. 261.

globale, simple et forfaitaire, qui se rapprocherait des taxes de séjour déjà existantes, et qui pourrait, semble-t-il, être perçue sans sérieux inconvénients sous la garantie et par l'entremise du bailleur ».

Nous répétons que, quelles que soient les modalités d'assiette et de recouvrement adoptées, les personnes visées ne devraient être imposées qu'à bon escient et devraient être exemptées, si elles établissent qu'elles ont déjà supporté l'impôt sur le revenu dans un autre pays.

Bien que le « domicile fiscal » doit, à notre avis, fusionner avec le « domicile civil » en une seule notion, celle de domicile tout court, néanmoins nous croyons qu'étant donné que les domiciliés doivent être imposés sur leurs revenus de toutes origines, le domicile devrait former partie des questions « préjudicielles » et être réservé à la compétence des tribunaux civils. Cette opinion résulte non pas de la défiance vis-à-vis de l'attitude des tribunaux administratifs et de leur tendance à épouser la cause du Trésor public, mais surtout de la considération que le domicile est, probablement, destiné à servir de critère non seulement à « l'obédience » à la loi d'impôt, mais également, et surtout, de principe « d'obédience » aux lois civiles.

5. — NOUVELLE RÉDACTION PROPOSÉE DES TEXTES FISCAUX OÙ INTERVIENNENT LES NOTIONS DE DOMICILE OU DE RÉSIDENCE.

A la lumière des observations qui précèdent, nous croyons que les divers textes régissant l'im-

position des étrangers en matière d'impôt général sur le revenu devraient être révisés pour avoir, à peu près, la teneur suivante, tant au point de vue terminologique que technique :

« ART. 72. — L'impôt général sur le revenu est dû, au 1^{er} janvier de chaque année (1), par toutes les personnes ayant en France leur domicile, leur résidence habituelle (2) ou le lieu de leur séjour principal. »

« ART. 72 *bis*. — Le domicile de tout individu est au lieu où il a son principal établissement, c'est-à-dire au lieu du foyer permanent d'habitation.

« La preuve de l'existence d'un établissement principal résultera des circonstances, parmi lesquelles l'indice de la durée (de) et de la continuité de l'habitation sera à retenir en premier lieu (3). »

« ART. 72 *ter*. — Sont considérés comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue, soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année.

« La possibilité matérielle et juridique de disposer de l'habitation est suffisante pour l'application de l'impôt, sans qu'il soit besoin qu'elle soit accompagnée d'une résidence effective (4) ».

« ART. 72 *quater*. — Sont considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal les personnes qui, sans y disposer d'une habitation dans les conditions définies

(1) L'examen du principe de l'annualité ne fait pas partie du sujet de notre thèse.

(2) Cf. nos observations, *supra*, p. 294 concernant la formule employée dans l'arrêt du Conseil d'Etat du 12 juin 1931.

(3) Cf. Conseil d'Etat, 8 novembre 1929, cité *supra*, p. 285.

(4) Cf. L. TROTABAS, cité *supra*, p. 291.

à l'article précédent, passent en France plus de la moitié de l'année, en une fois ou en plusieurs reprises (1). »

« ART. 76. — En ce qui concerne les personnes ayant en France leur domicile, l'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel, de sources françaises et étrangères, dont dispose chaque contribuable (le reste sans changement). »

« ART. 80. — En ce qui concerne les personnes ayant en France leur résidence habituelle, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de leur habitation ou habitations, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt. »

« ART. 80 *bis*. — En ce qui concerne les personnes ayant en France le lieu de leur séjour principal, les modalités d'assiette et de recouvrement de l'impôt seront réglées par décret. »

« ART. 80 *ter*. — Les personnes visées à l'article 80 et 80 *bis* ci-dessus seront exemptées de tout impôt, si elles justifient l'avoir acquitté (pour la même période fiscale) au pays de leur domicile. »

En ce qui concerne les impôts cédulaires, nous avons admis que la notion de domicile doit y être la même qu'en matière de l'impôt général sur le revenu. Les textes où cette notion se rencontre dans les diverses cédulas n'appellent pas de commentaires et il serait en dehors du sujet de notre thèse d'entrer dans la discussion des principes d'assiette adoptés par le droit fiscal français.

(1) V. ALLIX et LECERCLÉ, cités *supra*, p. 260 ; L. BOCQUET, cité *supra*, p. 268.

En ce qui concerne les divers textes analysés régissant les droits de succession, nous croyons que l'article 4 de la loi du 23 août 1871 doit être modifié comme suit.

« ART. 9 *du C. E.* — Sont également assujettis aux droits de mutation par décès, les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et, généralement toutes les valeurs mobilières étrangères, de quelque nature qu'elles soient, dépendant de la succession d'un étranger domicilié en France.

« Il en est de même des transmissions entre vifs, à titre gratuit ou à titre onéreux, de ces mêmes valeurs lorsqu'elles s'opèrent en France. »

6. — LA « LEX FORI » DOIT RÉGIR LA DÉTERMINATION DU DOMICILE FISCAL.

En ce qui concerne les conflits de lois en matière de « domicile fiscal », nous estimons que celui-ci doit nécessairement être défini par les normes du droit fiscal français interne, car l'Etat français ne peut faire dépendre l'application de sa loi fiscale à l'intérieur de son territoire des prescriptions des lois étrangères.

Si les Etats se mettaient d'accord pour adopter une notion uniforme du domicile, *d'abord à l'intérieur de chaque pays*, ensuite, dans les rapports internationaux, il n'y aurait plus en fait de conflits de lois sur la détermination même du « domicile fiscal » et on réduirait ainsi à néant un problème qui, à certains, paraît insoluble.

En matière fiscale, l'unité du domicile est un

principe qui peut grandement faciliter la lutte contre la double imposition et l'évasion fiscale. Ce principe ne peut être appliqué intégralement qu'avec une notion uniforme du domicile. L'emploi de cette notion peut, dès lors, en droit fiscal, devenir rationnel et adéquat non seulement au rôle surtout technique qui lui est destiné actuellement, faute de mieux, mais également au rôle de justice fiscale qu'elle acquerra peut-être dans l'avenir.

Nous avons terminé le chapitre sur le « domicile civil » par l'observation de M. de Magalhaès, que les divergences d'opinions concernant cette notion tiennent, avant tout, aux différences ou imprécisions de terminologie. Que dire alors du « domicile fiscal », où l'on rencontre toute une gamme de termes et de notions, que l'on emploie souvent dans le même sens, sans prendre garde à leur contenu réel (1).

7. — REMARQUES SUR L'IMPORTANCE D'UNE BONNE TERMINOLOGIE JURIDIQUE POUR ÉVITER LES CONFUSIONS ET RÉDUIRE LES CONTROVERSES.

Nous voulons terminer cette thèse par quelques remarques sur la nécessité d'une bonne terminologie, empruntées à la Préface de M. Henri Capitant au « Vocabulaire juridique » rédigé sous sa direction :

« L'utilité d'un ouvrage ainsi composé ne paraît pas contestable, et quelles que soient les difficultés de notre

(1) V. une énumération de ces divers termes, qui ne prétend pas être complète, *supra*, p. 271.

tâche, du moins sommes-nous certains d'éviter le reproche de faire une œuvre vaine.

« La plus immédiate, celle qui a été d'abord considérée et a peut-être éveillé le projet de ce vocabulaire, c'est l'utilité qu'en retirera le public composé de non-juristes, de tous ceux qui considèrent comme un monde inconnu et quelque peu redoutable le cercle des questions juridiques. A tous ceux-là, qui se moquent souvent, qui s'irritent parfois du langage des arrêts, de la procédure, des actes notariés, nous dédions notre vocabulaire. Il leur permettra d'en éclaircir les obscurités apparentes, d'en comprendre les expressions parfois archaïques, les formules compliquées, mais utiles. L'homme vit dans une atmosphère juridique ; la trame de la vie sociale est faite de rapports de droit. Il est donc indispensable de connaître le sens des mots qui en constituent la langue (1). »

Cette remarque a bien sa place dans la conclusion de notre ouvrage, sauf les mots « les expressions parfois archaïques, les formules compliquées, mais utiles ». Ce n'est pas après un effort considérable de dépouillement, d'analyse et de classement de toute une procession de formules souvent archaïques et compliquées, que nous leur accorderons la palme de l'utilité, en notre matière. C'est leur inutilité et leur retard sur les faits que nous avons, tout au contraire, essayé d'établir.

Citons encore la Préface de M. Capitant :

« Le législateur, a dit Bentham, doit veiller scrupuleusement au choix des mots. Tels mots, telles lois. Fait-on les lois autrement qu'avec des mots ? Vie, propriété, liberté, honneur, tout ce que nous avons de plus précieux dépend du choix des mots... Les paroles de la loi

(1) V. M. H. CAPITANT, Préface au *Vocabulaire juridique*, p. 7.

doivent se peser comme des diamants. Bentham sera donc notre ambassadeur auprès du législateur. Sans doute, le législateur doit peser tous ses mots et non seulement ceux qui appartiennent à la langue juridique. Le moindre mot, une conjonction, plus encore une virgule peuvent transformer le sens du texte qu'il élabore. Bien des controverses tiennent à l'ambiguïté des termes dont il s'est servi. Il doit donc veiller à l'extrême précision des mots qu'il emploie et surtout de ceux qui ont un sens technique. Et s'il ne veut pas abdiquer son autorité devant celle des juges et des jurisconsultes, qu'il commence par leur proposer des textes clairs, traçant la voie à l'interprète ; sinon c'est celui-ci qui devra la chercher lui-même, au risque de méconnaître sa volonté. »

.

« Pour les juges et les auteurs, dont le rôle est essentiellement d'interpréter et d'argumenter, ils connaissent la puissance des définitions. On rapporte que Descartes, dès le collège de La Flèche, lorsqu'il était question de proposer un argument dans la dispute, faisait d'abord plusieurs demandes touchant la définition des noms ? Un raisonnement n'a de valeur qu'autant qu'il s'appuie sur une base solide. Or, comment vérifier la vérité ou la précision des prémisses, sinon en sondant les mots qui les forment ? Chaque mot n'est qu'un signe, il faut savoir de quoi. Est-il autre chose qu'une vaine apparence, et s'il cache réellement quelque chose, craignons qu'il ne le cache trop bien et que nous ne nous laissions prendre à sa puissance de mensonge. Que de querelles édifiées sur des équivoques ou sur des confusions. La méthode de Descartes est seule sûre ; avant de discuter, il faut s'assurer que l'on discute sur la même chose, et notamment que l'on emploie les mêmes mots dans les mêmes acceptions. »

M. Capitant observe qu'un vocabulaire juridique français clair et précis pourra aussi rendre de grands services aux jurisconsultes étrangers

désireux d'étudier le droit français. « Il en sera la clef nécessaire ».

8. — L'AVENIR DE LA NOTION DE DOMICILE
COMME CRITÈRE DE SOLUTION
DES CONFLITS DES LOIS CIVILES ET FISCALES.

Nous estimons que le droit français doit réviser et préciser la notion du domicile dans son droit interne sans plus tarder. D'abord, pour son usage interne, parce que cette notion est en période de crise depuis la loi du 10 août 1927, ensuite parce qu'à la notion du domicile semble être dévolu un rôle de plus en plus grandissant dans le domaine des conflits de lois et de juridictions.

Ainsi qu'il est dit dans l'Avant-Propos au premier numéro de la *Revue critique de Droit international* (1), qui vient de paraître au moment où nous écrivons ces dernières lignes :

« Les mouvements divers des populations, et certaines difficultés difficilement surmontables rencontrées aux conférences de La Haye, puis en sens inverse la participation récente de la Grande-Bretagne à ces Conférences, ont ouvert la possibilité d'entrevoir sur le terrain des conflits de lois et de juridictions, entre les vues continentales et les vues anglo-saxonnes des rapprochements jusque-là inespérés. La formation, sur la base de la loi du domicile, de la récente Union scandinave montre une direction dans laquelle peut se manifester l'évolution du droit international privé. Toutes ces considérations im-

(1) Ancienne *Revue de droit international privé*.

posent l'examen nouveau ou même la révision de conceptions qui pouvaient sembler pourtant bien établies (1). »

C'est un appel au droit français de préciser et de délimiter sa propre conception du domicile, afin de pouvoir aborder utilement, avec des notions bien claires, les discussions en vue d'une meilleure solution des problèmes de droit international.

(1) V. *Revue critique de droit international*, n° 1, janv.-mars 1934, Avant-propos, p. VI.

Cette Revue s'occupe aussi des conflits des lois fiscales et administratives.

Vu : le Président de la thèse,

EDGAR ALLIX.

Vu : le Doyen,

EDGAR ALLIX.

Vu et permis d'imprimer :
le Recteur de l'Académie de Paris,
S. CHARLÉTY.

TABLE DES ARTICLES DES CODES
ET DES LOIS CODIFIÉES,
DES LÉGISLATIONS ÉTRANGÈRES
ET TRAITÉS INTERNATIONAUX
CITÉS DANS LE PRÉSENT OUVRAGE

Code civil.

	Pages
Art. 13 (abr.)	12, 158, 159, 226, 235, 268, 283, 295, 307, 327.
14	194.
15	195.
102	156, 162, 163 s., 172, 173, 181, 194, 209, 211, 212, 227, 233, 235, 263, 266, 267, 285, 305.
103	156, 161, 162, 165, 226.
104	156, 161, 162, 166, 226.
105	156, 161, 162, 165, 226.
106	267.
107	156, 267, 300, 301.
108	157, 300.
109	157, 300.
110	190.
111	158.
165	190.
166	190.
251	190.
311	190.
360	190.
406	190.
1247	191.
1445	190.
2018	191.

Code de procédure civile.

	Pages
Art. 59	190, 191.
68	189.
69	189.
576	190.

Code de commerce.

	Pages
Art. 173	191.
438	190.

Lois.

	Pages
An XI, 25 ventôse, art. 9, sur les actes notariés	191.
1921, 24 juillet, sur la législation applicable aux provinces recouvrées....	208 (note 3).
1924, 1 ^{er} juin, sur la législation applicable aux provinces recouvrées .	208 (note 3).
1927, 10 août, sur la nationalité	12, 161, 162, 226, 234, 235, 245, 283, 305, 307, 327, 349.

Code des Impôts sur le Revenu.

	Pages
Art. 2	297.
14	297.
32	296.
44	298.
55	297.
72	248 s., 256 s., 284 s., 336, 343.
75	255, 256 s.
76	344.
80	251 s., 256 s., 307, 338, 339, 344.

Code des Valeurs mobilières.

Art. 48 et s.	303.
60-63	304.
66	308.

Code de l'enregistrement.

Art. 7, 8 et 9	309 s., 345.
----------------	--------------

Lois.

	Pages
1926, 29 avril, art. 6	248, 260, 268
1933, 31 mai, art. 78	83, 338
1933, 23 décembre, art. 6	83, 338

Législations étrangères.

		Pages
<i>Code civil allemand</i>	Art. 7	122, 216
<i>Code fiscal allemand</i>	80	123
	81	123
<i>Code civil belge</i>	102	125
<i>Code civil espagnol</i>	40	216
<i>Code civil italien</i>	16	126
<i>Code civil néerlandais</i>	74	127
<i>Code civil portugais</i>	41	216
<i>Code civil suisse</i>	23	128

Traité internationale.

1921, 31 décembre	Allemagne-Tchéco-Slovaquie	144
1922, 11 février	Autriche-Tchéco-Slovaquie	153
1922, 18 mars	Allemagne-Tchéco-Slovaquie	154
1922, 6 avril	Convention de Rome	146
1923, 5 juillet	France-Terr. de la Sarre	147, 153
1924 1 ^{er} mars	Italie-Tchéco-Slovaquie	145
1925, 23 avril	Pologne-Tchéco-Slovaquie	153
1926, 24 novembre	Autriche-Pologne	153
1928 25 avril	Allemagne-Suède	145
1930, 16 juin	France-Italie	148
1931, 16 mai	France-Belgique	149

TABLE DES ARRÊTS, JUGEMENTS ET DECISIONS DIVERSES

(cités en matière de « domicile civil »).

	Pages
An X. 22 flor., Cass. Req.	175
28 flor., Cass. Req.	175
1810. 29 juin, Paris	173
1811. 31 juill., Paris	184
1843. 16 mars, Cass. Req.	185
1872. 23 mars, Paris	167
1875. 9 avr., Caen	167
1890. 9 août, Orléans	176
1892. 30 mars, Cass. civ.	176, 185
30 mai, Bastia	167
1896. 18 mars, Cass. civ.	174
30 mars, Cass. req.	174
4 août, Cass. req.	186
1904. 6 mars, Cass. civ.	184
14 juin, Cass. req.	184
1905. 21 nov., Cass. req.	184
26 déc., Cass. req.	174, 184
1910. 8 avr., Cass. civ.	176
11 avr., Cass. Req.	174
1911. 1 ^{er} fév., Cass. req.	174
1913. 1 ^{er} sept., Limoges	176
1914. 28 avr., Cass. Req.	174
1919. 13 janv., Cass. civ.	167
1924. 25 juil., Cons. d'Etat	173
1925. 3 mars, Cass. Req.	184
5 mai, Cass. Req.	186
1927. 19 déc., Trib. civ. Rouen	160
1928. 29 mars, Tr. civ. Bouches-du Rhône	160
1929. 7 mars, Tr. civ. Seine	160
1931. 28 avr., Cass. Req.	173
1932. 1 ^{er} déc., Tr. civ. Seine	160
1933. 13 mars, Cass. civ.	160, 185
11 mai, Tr. civ. Seine	161

TABLE DES ARRÊTS, JUGEMENTS ET DÉCISIONS DIVERSES

(cités en matière de « domicile fiscal »).

	Pages
1840. 23 mars, Cass. civ.	238
1869. 24 févr., Cass. civ.	311
1870. 14 déc., Cass. civ.	316
1878. 30 mars, Trib. civ. Vers.	318
1879. 11 févr., Nice	318
1883. 9 juill., Nice	318
1887. 30 nov. Montbéliard	318
1895. 1 ^{er} juill., Cass. civ.	319
1901. 11 janv., Tr. civ. Seine	319
1903. 7 août, Tr. civ. Seine.....	320
1904. 1 ^{er} mars, Nancy	321
3 mars, Tr. civ. Lyon	319
1922. 3 nov., C. E.	288
1924. 25 juil., C. E.	173
12 déc., C. E.	299
1925. 12 juin, C. E.	299
1926. 19 fév., Tr. civ. Seine	321
26 juil., Cons. Préf. S.	295
1927. 2 déc., C. E.	235
23 déc., C. E.	290
1928. 13 janv., C. E.	292, 293
10 févr., C. E.	287
14 mars, C. Préf. Seine	295
21 mars, C. Préf. Seine	287
18 mai, C. E.	288
22 juin, C. E.	283, 284
29 juin, C. E.	287
23 nov., C. E.	287
1929. 8 mars, C. E.	289
5 juil., C. E.	299, 301
24 juill., C. Préf. Seine	302
8 nov., C. E.	285
30 déc., Cass. Req.	321
1930. 14 mars, C. E.	301

		Pages
1930.	4 avr., C. E.	289
	11 juill., C. E.	283, 284, 301
	7 nov., C. E.	283
1931.	23 janv., C. E.	235, 283
	26 mars, C. E.	292
	20 mai, C. E.	288
	12 juin, C. E.	289, 294
	3 juil., C. E.	287
	30 oct., C. E.	293
	11 déc., C. E.	303
1932.	8 janv., C. E.	283
	18 nov., C. E.	292
1933.	12 janv., C. E.	286
	7 avr., C. E.	283, 285, 302
	26 mai, C. E.	289

BIBLIOGRAPHIE

I

Droit Civil Français.

- AUBRY et RAU. — *Cours de droit civil français*, 5^e éd., t. I.
BAUDRY-LACANTINERIE et HOUQUES-FOURCADE. — *Traité des personnes*, 3^e éd., t. 2.
BEUDANT. — *Cours de droit civil français*, t. I.
COLIN et CAPITANT. — *Cours élémentaire de droit civil français*, 5^e éd., 1927, t. I.
JOSSEMERAND (L.). — *Cours de droit civil positif français*, 1932, t. I.
PLANIOL (M.). — *Traité élémentaire de droit civil*, t. I, 1932.
PLANIOL et RIPERT. — *Traité pratique de droit civil*, t. I.

II

Conflits de Lois.

A. — OUVRAGES GÉNÉRAUX.

- CASSIN (R.). — *La Nouvelle conception du domicile dans le Règlement des conflits de lois*, 1931.
MAGALHAES (B. de). — La doctrine du domicile en droit international privé. *Cours de La Haye*, vol. 23.

B. — DROIT FRANÇAIS.

- ARMINJON (P.). — *Précis de droit international privé*, 1929.
LEREBOURS-PIGEONNIÈRE (P.). — *Précis de droit international privé*, 1933.
LEVASSEUR (G.). — *Le domicile et sa détermination en droit international privé*, 1931.

NIBOYET (J.-P.). — *Manuel de droit international privé*, 2^e éd., 1928.

PILLET (A.). — *Traité pratique de droit international privé*, 1923.

VALÉRY (J.). — *Manuel de droit international privé*, 1914.

WEISS (A.). — *Traité théorique et pratique de droit international privé*.

ARTICLES DE REVUES.

ARMINJON (P.). — Conflits de lois en matière de domicile. *Revue de Lapradelle*, 1932.

AUDINET (E.). — La nationalité française. *Revue de Lapradelle*, 1928, p. 47.

CRÉMIEU (L.). — L'extension du rôle du domicile dans le règlement des conflits de lois. *Rev. de Lapradelle*, 1932.

LEPAULLE (P.). — Quelle est la loi appliquée aux successions par la jurisprudence. *Clunet*, 1933.

VALÉRY (J.). — Un étranger peut-il acquérir un domicile en France depuis la loi du 10 août 1927 sur la nationalité. *Clunet*, 1927.

C. — DROIT ÉTRANGER.

BEALE (J. H.). — *A Treatise on the Conflict of Laws, or Private Intern. Law*, 1916.

— *A Selection of Cases on the Conflict of Laws*, 1927.

TRIAS DE BES. — Droit international privé : Espagne. *Répertoire de Lapradelle*.

DICEY (A. V.). — *A Digest of the Law of England with reference to the Conflict of Laws*, 1927.

GOULÉ (P.). — Droit international privé : Angleterre. *Répertoire de Lapradelle*.

JANNE (X.). — Droit international privé : Belgique. *Répertoire de Lapradelle*.

KUHN (A. K.). — La conception du droit international privé aux Etats-Unis. *Cours de La Haye*, vol. 21, 1929.

LORENZEN (E. G.). — Droit international privé : Etats-Unis. *Rép. de Lapradelle*.

— *Cases on Conflict of Laws*, 1924.

LEWALD (H. H.). — Droit international privé : Allemagne. *Répertoire de Lapradelle*.

ROGUIN (E.). — *Conflits de lois suisses en matière internationale et intercantonale*. Lausanne, Paris, 1891.

WIGNY (P.). — *Essai sur le droit international privé américain*, 1932.

ARTICLES DE REVUES.

CHAUVEAU (P.). — Note sous Alger, 12 janvier 1931, D. P. 1933. 2.102.

COUDERT (F.). — *The Law of Domicile, New-York State Bar Association Proceedings*, 1927.

III

Droit Fiscal et Doubles Impositions.

A. — DROIT FISCAL EN GÉNÉRAL.

CASSIN (René). — Les superpositions d'impôts en droit interne, en droit comparé et en droit international. *Cours de doctorat*, 1931-1932.

EINAUDI (L.). — La Coopération internationale en matière fiscale. *Cours de La Haye*, vol. 25, 1928.

GRIZIOTTI (F.). — L'imposition fiscale des étrangers. *Cours de La Haye*, vol. 13, 1926.

GUGGENHEIM (P.). — L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition. Genève, 1928.

LAMOUCHE (M.). — *Essai sur la territorialité de l'impôt*. Thèse Alger, 1927.

LAVAGNE (Ph.). — *Les doubles impositions*. Thèse Paris, 1929.

NIBOYET (J.-P.). — Les doubles impositions au point de vue juridique. *Cours de La Haye*, vol. 31, 1930.

RODRIGUEZ-RAMON (A.). — Doubles impositions. *Répertoire de Lapradelle*.

SCHANTZ (G.). — Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund. *Finanz. Archiv*, 1923.

SELIGMAN (E. R. A.). — La double imposition et la coopération fiscale internationale. *Cours de La Haye*, vol. 20, 1927.

STAMP (Sir Josiah). — *The Fundamental Principles of Taxation*, London, 1923.

ARTICLES DE REVUES, PÉRIODIQUES, ETC.

- ADAMS (T. S.). — Introduction, dans *Double Taxation Relief*, v. *infra*.
- GÉNY (F.). — Le particularisme du droit fiscal. *Revue trimestrielle de droit civil*, 1931.
- CARROLL (Mitchell B.). — *Double Taxation Relief*, Trade Information Bulletin, n° 523, U. S. Department of Commerce, 1928.
- *Proposed and Applied Methods of Preventing Double Taxation*. C. L., n° 122, U. S. Department of Commerce, 1926.
- COLIN (Ch. Ambroise). — Note in D. P. 1926.4.19.
- OUALID (William). — Les solutions intern. du problème des doubles impositions. *Revue de Science et de Législation financières*, 1927.
- PEETERS (J. B. J.). — La double imposition et l'allègement de sa charge, à propos de l'article de M. Sack. *Bulletin de l'Institut interm. international*, 1930.
- POWELL (Th. R.). — Critique du Cours de M. Seligman. *Harvard Law Review*, 1929.
- TROTABAS (L.). — Les rapports du droit fiscal et du droit privé. D. H. 1926, *Chronique*.
- Essai sur le droit fiscal. *Revue de Science et de Législation financières*, 1928.
- WESTLAKE (J.). — In *Annuaire de l'Institut de droit international*. Nouvelle édition abrégée, t. IV.

B. — DROIT FISCAL FRANÇAIS

- ALLIX (Edgar). *Traité élémentaire de Science des Finances*, 1931.
- ALLIX (E.) et LECERCLÉ (M.). — *L'impôt sur le revenu*, 2 vol. et Supplément, 1926.
- *Les droits d'enregistrement*, 1933.
- BESSON (E.). — *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*.
- BOCQUET (Lucien). — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 5 vol., 1933.
- CASSIN (René). — Les superpositions d'impôts en droit interne, en droit comparé et en droit international. *Cours de doctorat*, 1931-1932.
- JÈZE (Gaston). — *Cours de finances publiques*, 1928-1929.

Juris-Classeur fiscal.

La Réforme fiscale, Conclusions adoptées par le Syndicat National des Membres de l'Administration des Contributions directes.

PILON (E.). — *Principes et technique des droits d'enregistrement*, vol. I, 1929.

POULTEAU (Paul). — *Des successions en droit fiscal international*, 1932.

Répertoire des droits d'enregistrement de Garnier.

Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de Maguéro, Tassin et Molas, 3^e éd.

TROTABAS (L.). — *Précis de Science et de Législation financière*, 1933.

WATRIN (G.). — Impôts. *Répertoire de Lapradelle*.

WAHL (A.). — *Traité de droit fiscal*, 1902.

REVUES, PÉRIODIQUES ETC.

GEORGE (G.). — Les fraudes fiscales et leurs suites. *Revue des Contributions*, janvier 1933.

GUILHOT (J.). — Le nouveau mode de paiement de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements. *Clunet*, 1933.

LEFEBVRE (J.). — La résidence habituelle en France, condition de l'assujettissement à l'impôt général sur le revenu. *Clunet*, 1932.

GERMAIN-MARTIN. — Article dans *Le Capital*, 20 sept. 1933.

OUALID (William). — Les doubles impositions en France. *Bulletin de l'Institut intermédiaire international*, 1922.

ROSIER (Camille). — Les signes extérieurs et le contrôle des déclarations du revenu global. *Revue des Contributions*, oct.-nov. 1933.

WAHL (A.). — La notion du domicile au point de vue fiscal international. *Revue de Lapradelle*, 1905.

— De ce qu'il faut entendre par les résidents en France au point de vue de l'impôt général sur le revenu. *Revue des Contributions*, février 1928.

C. — DROIT FISCAL ÉTRANGER.

- KLEIN (J. J.). — *Federal Income Taxation*. N.-Y., 1929.
- PAASCHE (W.). — *Législation fiscale etc. en Allemagne*, Doc. C. 73 (S. D. N.), 1932.
- REHDANS und SELLE. — *Die Besteuerung der Ausländer im Deutschen Reich*. Berlin, 1927.
- SCHNEEBELI (W.). — *Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Steuersachen insbesondere betr. die Doppelbesteuerung*. Zurich, 1922.
- VERITY (E. W.). — *Législation fiscale, etc. dans le Royaume-Uni*, Doc. C. 73 (S. D. N.), 1932.

REVUES, PÉRIODIQUES, ETC.

- KENNAN (K. K.). — Residence and domicile in connection with Income and Estate Taxes. *The National Income Tax Magazine*, déc. 1927.
- Residence and Domicile in Connection with State Income Taxes. *Ibidem*, avril 1928.
- PEETERS (J. B. J.). — Les Pays-Bas et la question de la double imposition. *Bulletin de l'Institut intermédiaire international*, 1930.

IV

Ouvrages et Documents divers.

- APPLETON (J.). — *Traité élémentaire du contentieux administratif*.
- ANCEL (Marc). — *La Common Law d'Angleterre*. Thèse Paris, 1927.
- BOURGEOIS (Léon). — *Solidarite*, 1912.
- BASDEVANT (Suzanne). — *V^o Etranger, Répertoire de Lapradelle*.
- BONNECASE (J.). — *Précis de pratique judiciaire et extrajudiciaire*, 1927.
- CAPITANT (Henri). — Préface aux espèces choisies empruntées à la jurisprudence, 1927.
- Préface au Vocabulaire juridique.
- DELESSERT (Emile). — *L'établissement et le séjour des étrangers au point de vue juridique et politique*. Lausanne, 1924.

- GRINBERG-VINAVER (Sophie). — V. *Domicile, Répertoire de Lapradelle*.
- LÉVY-ULLMAN (Henri). — Le système juridique de l'Angleterre. *Cours de doctorat*, 1926.
- LAFERRIÈRE (E.). — *Traité de la jurisprudence administrative*, 2^e éd., t. I.
- LEPAULLE (P.). — *Traité théorique et pratique des trusts*, 1932.
- MANDELSTAM (A.). — La protection des minorités. *Cours de La Haye*, vol. I, 1923.
- RENOULT (René). — *Doc. Parlementaires, Ch.*, 1907, n° 1053.
- RESTATEMENT OF THE AMERICAN LAW INSTITUTE. *Conflict of Laws, Restatement*, n° 1, Domicile.
- SIMOND (W.). — *L'Élément intentionnel du Domicile*. Dissertation. Lausanne, 1923.
- VERDROSS (A.). — Les Règles internationales concernant le Traitement des étrangers. *Cours de La Haye*, vol. 37, 1931.

REVUES.

- BATES (Lindell T.). — Common Law Express Trusts in French Law. *Yale Law Journal*, 1930.
- BRAUN (Fernand). — Nouvelles Lois successorales de l'Etat de New-York, *Clunet*, 1930.
- CAVERS (David F.). — Trusts Inter Vivos and the Conflict of Laws *Harvard Law Review*, 1930.
- MATER (André). — La valeur des réponses ministérielles en matière monétaire, *Revue de Droit bancaire*, 1926.

V

Revues, Périodiques, etc.

- Bulletin des contributions directes.*
Bulletin de l'Institut intermédiaire international.
Bulletin de la Société d'études législatives.
Bulletin de statistique et de législation comparée.
Journal de Droit international privé (Clunet).
Journal de l'Enregistrement.
Revue des Contributions directes et de l'Enregistrement.
Revue de Droit international privé (Revue de Lapradelle).
Revue de l'Enregistrement.
Revue générale de Droit international public.

Revue des impôts.

Revue de Science et de Législation financières.

Revue trimestrielle de Droit civil.

Recueils de Jurisprudence.

Code civil annoté Dalloz.

Dalloz, Recueil hebdomadaire.

Dalloz, Recueil périodique.

Gazette du Palais.

Jurisprudence générale Dalloz.

Sirey, Recueil des Lois et Arrêts.

Documents de la Société des Nations.

F. 19.

F. 43.

C. 73.

C. 174.

C. 212.

C. 216.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Introduction	1

PREMIÈRE PARTIE

THÉORIES GÉNÉRALES

Chapitre I. — Le Problème de l'Imposition des Etrangers en général	13
---	----

SECTION I. — <i>Son rapport avec le problème de la double imposition</i>	13
--	----

1. Histoire de la double imposition	15
2. Ses causes actuelles	20
3. Ses conséquences	26

SECTION II. — <i>Histoire des travaux sur la double imposition et des solutions positives</i>	30
---	----

Chapitre II. — Analyse du Fondement Scientifique de l'Impôt et du Rôle du Domicile	40
---	----

SECTION I. — <i>Examen de la notion de l'allégeance fiscale et des diverses solutions proposées</i>	40
---	----

SECTION II. — <i>Appréciation du résultat pratique des recherches scientifiques :</i>	
---	--

1. Le traitement des étrangers et l'assimilation de l'étranger au national	97
2. Les critères de répartition des impôts entre les Etats intéressés	102
3. Nécessité de se placer au point de vue pratique et technique.....	106
4. Rôle technique du domicile dans la distribution des impôts	116

DEUXIÈME PARTIE

SOLUTIONS POSITIVES

Chapitre I. — Les Législations Etrangères et Conventions Internationales distinguent-elles entre le domicile civil et le domicile fiscal ?	121
---	------------

SECTION I. — *Législations étrangères :*

1. Droit allemand	122
2. Droit anglais	124
3. Droit belge	125
4. Droit italien	126
5. Droit néerlandais	127
6. Droit suisse	128
7. Droit américain	130

SECTION II. — *Conventions internationales :*

1. Observations générales sur les quatre formules-types de domicile employées	142
2. Premier groupe :	
Convention du 31 décembre 1921 entre l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie ...	144
Convention du 1 ^{er} mars 1924 entre l'Italie et la Tchéco-Slovaquie	145
Convention du 25 avril 1928 entre l'Allemagne et la Suède	145
3. Deuxième groupe :	
Convention de Rome du 26 avril 1922 ...	146
Accord du 5 juillet 1923 entre la France et le Territoire de la Sarre	147
4. Troisième groupe :	
Projet de la S. D. N. de convention en matière d'impôts sur le revenu, art. 10.	148
Convention du 16 juin 1930 entre la France et l'Italie	148
Convention du 16 mai 1931 entre la France et la Belgique	149
5. Conclusion sur les formules employées dans les conventions analysées.	149
6. Conventions en matière de droits de successions :	
Convention du 24 novembre 1926 entre l'Autriche et la Pologne	153

Convention du 11 février 1922 entre l'Autriche et la Tchéco-Slovaquie	153
Accord du 5 juillet 1923 entre la France et la Sarre	153
Convention du 23 avril 1925 entre la Pologne et la Tchéco-Slovaquie	153
Convention du 18 mars 1922 entre la Tchéco-Slovaquie et l'Allemagne	154
Chapitre II. — Le Domicile en Droit Privé Français	155
SECTION I. — <i>Droit civil</i> :	
1. Textes du Code civil et généralités sur les différentes espèces de domiciles en droit français	155
2. Le domicile des étrangers en France sous le régime de « l'admission à domicile » de l'article 13 du Code civil	158
3. Depuis l'abrogation de cet article par la loi du 10 août 1927 sur la Nationalité	159
a) Jurisprudence	160
b) Projet de 1928 de la Société d'Etudes législatives	162
4. Observations générales concernant les formules employées par le Code civil et, particulièrement, sur la valeur de l'élément intentionnel	162
5. Doctrine.....	171
6. Jurisprudence	172
7. Importance attachée à l'élément intentionnel dans la doctrine et la jurisprudence françaises	174
8. Examen des deux éléments objectifs constitutifs du domicile : habitation et principal établissement	178
9. Distinction entre le domicile et la résidence ..	183
10. Du « domicile apparent »	185
11. Critique de l'élément intentionnel.....	187
12. Rôle du domicile en droit français	189
13. Rôle du domicile dans le droit anglo-saxon..	192
14. Comparaison du rôle du domicile en droit interne français et en droit interne anglais .	193

SECTION II. — *Conflits de lois :*

1. Tendance actuelle à employer le critère du domicile en matière de conflits des lois	196
2. Arguments en faveur de la loi du domicile ..	199
3. Critiques des adversaires de la loi du domicile.	203
4. Réfutation de ces critiques et moyens d'y parer	204
5. « Obéissance » aux lois civiles, effet du lien domiciliaire	206
6. Examen du projet de la Société d'Etudes législatives, à la lumière des observations précédentes	208
7. La formule de l'art. 102 du Code civil convient au rôle qu'on propose de faire jouer au domicile en matière de conflits des lois ...	212
8. Examen de la valeur respective des deux éléments objectifs du domicile et considérations sur l'importance qu'il faut attacher à chacun d'eux, s'ils se trouvent situés dans des pays différents	213
9. Critique du projet de la Société d'Etudes législatives et proposition d'adapter, en les retouchant, les textes actuels du Code civil sur le domicile, pour servir de critère en matière de conflits des lois.....	221
10. Notion de « durabilité »	223
11. Nouvelle rédaction proposée des articles 102 à 105 du Code civil	225
12. Loi compétente pour déterminer le domicile.	227
13. Conclusion sur la possibilité d'unification de la notion du domicile	231

Chapitre III. — Le Domicile en Droit Fiscal Français 233SECTION I. — *Introduction :*

1. Le domicile est-il une question « préjudicielle » de droit civil ?.....	233
2. Examen de la doctrine de « l'autonomie » du droit fiscal	236
3. Observations sur les sources positives du droit fiscal	243

SECTION II. — *Impôt général sur le revenu* 247

1. Généralités	247
----------------------	-----

TABLE DES MATIÈRES

369

2. Textes législatifs et administratifs	248
3. Doctrine	256
4. Réponses ministérielles :	
a) Observations sur leur valeur négative comme source de droit fiscal	269
b) Exemples de quelques réponses minis- térielles	272
5. Jurisprudence fiscale :	
a) Observations sur sa valeur comme source créatrice de droit	281
b) Examen des espèces	283

SECTION III. — *Impôts cédulaires :*

1. Cédules où la notion de domicile n'intervient pas	295
2. Impôt sur les traitements et salaires	298
3. Impôt sur le revenu des valeurs mobilières ..	303
4. Impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements	308

SECTION IV. — *Les droits de succession :*

1. Généralités	309
2. Textes législatifs	313
3. Solutions administratives	316
4. Jurisprudence	318
5. Observations sur la notion de domicile en ma- tière d'impôt successoral et en matière de la loi concernant la dévolution des biens ..	324

Conclusion

1. Réfutation des opinions qui admettent la plu- ralité des domiciles	327
2. Au contraire de ces théories, adoption d'une notion unique de domicile pour le droit privé et pour le droit fiscal	331
3. Rôle de la résidence, comme principe techni- que de taxation	335
4. Critique du système fiscal actuel français en ce qui concerne l'imposition des étrangers ..	339
5. Nouvelle rédaction proposée des textes fiscaux où interviennent les notions de domicile ou de résidence	342
6. La <i>lex fori</i> doit régir la détermination du do- micile fiscal	345

7. Remarques sur l'importance d'une bonne terminologie juridique pour éviter les confusions et réduire les controverses	346
8. L'avenir de la notion de domicile comme critère de solution des conflits de lois civiles et de lois fiscales.....	349
TABLE DES ARTICLES DES CODES ET DES LOIS CODIFIÉES, DES LÉGISLATIONS ÉTRANGÈRES ET TRAITÉS INTERNATIO- NAUX CITÉS DANS LE PRÉSENT OUVRAGE	351
TABLE DES ARRÊTS, JUGEMENTS ET DÉCISIONS DIVERSES...	354
BIBLIOGRAPHIE	357
